

**Universidade Federal de Santa Catarina**

**Programa de Pós-Graduação em**

**Engenharia de Produção**

**Jony Sandro Wischneski**

**GESTÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTOS POR ATIVIDADE:  
O CASO DE UMA COOPERATIVA DO OESTE DO PARANÁ**

**Dissertação de Mestrado**

**Florianópolis  
2003**

**Jony Sandro Wischneski**

**GESTÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTOS POR ATIVIDADE:  
O CASO DE UMA COOPERATIVA DO OESTE DO PARANÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.

**Florianópolis  
2003**

**Jony Sandro Wischneski**

**GESTÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTOS POR ATIVIDADE:  
O CASO DE UMA COOPERATIVA DO OESTE DO PARANÁ**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 25 de fevereiro de 2003.

---

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.  
Coordenador do Programa

Banca  
Examinadora:

---

Prof. Álvaro G. Rojas Lezana, Dr.

---

Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.  
Orientador

---

Prof. João Zaleski, Dr.

---

Prof<sup>a</sup>. Katia Abbas, MSc.

Ser Mestre não é apenas lecionar. Ensinar não é só transmitir matéria.  
Ser Mestre é ser instrutor e amigo, guia e companheiro, é caminhar  
com o aluno passo a passo, é transmitir a estes os segredos da  
caminhada.

## AGRADECIMENTOS

À minha esposa e aos meus filhos, pelas vezes que nos despedimos, porque a vontade de aprender foi soberana, porque iniciamos a luta por um ideal e não podíamos parar, porque precisávamos construir nosso castelo, porque sabíamos que aquelas despedidas seriam para nos unir mais ainda algum dia...

Quantas vezes tu foste acalanto, tu foste força, tu foste paciência?

Hoje, eu gostaria que tu vibrasses comigo. Não porque eu venci, mas porque juntos vencemos mais um desafio em nossas vidas. E que diante dos próximos, Deus permita estarmos juntos, para mais fortes podermos enfrentá-los.

A meus pais que sempre acreditaram que um dia eu chegaria lá.

Meu carinho e gratidão ao Mestre Dr. EMILIO A. MENEZES que soube além de transmitir seus conhecimentos, transmitir-me suas experiências e apoiar-me em minhas dificuldades, porque ser Mestre é ser exemplo, exemplo de dedicação, de doação de dignidade pessoal e, sobretudo de amor.

Agradecer muito uma pessoa que, sem me conhecer, me deu muito apoio, e também teve muita paciência para me indicar o caminho mais correto, muito obrigado Kátia Abbas, que Deus te abençoe.

A todas as pessoas que, de uma forma ou de outra me ajudaram, obrigado.

Ao Programa de Pós-Graduação de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, pela oportunidade de realização do mestrado.

A Deus, porque não creio no acaso, sei que, o que parece casual, é exatamente o plano Dele para minha vida, que sigo com grande segurança.

## Resumo

WISCHNESKI, Jony Sandro. **Gestão de custos e orçamentos por atividade: o caso de uma cooperativa do Oeste do Paraná**. 2003. 109f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Dentro das necessidades de mensuração dos resultados de qualquer empresa, inclusive a Cooperativa na qual foi ilustrado este trabalho, o conhecimento do custo real é fundamental para qualquer tomada de decisão na gestão de negócios. Inicialmente, o trabalho destaca a importância dos custos para a gestão das Organizações, e mostra comentários acerca do sistema tradicional de custos e orçamento, indicando possíveis tendências atuais das técnicas de custos, e faz uma incursão nos conceitos da contabilidade por atividade. Este trabalho foi iniciado devido às necessidades que os gerentes das Unidades da Cooperativa têm para administrar seus negócios, de uma ferramenta adequada para visualizar e acompanhar seus resultados. O trabalho propõe um modelo adaptado de orçamento por atividade ABC (custeio baseado em atividades) que possibilita o rastreamento dos custos indiretos para as Unidades (filiais), com a respectiva codificação necessária para os negócios e atividades, e propõe também possíveis ajustes a serem feitos no plano de contas e nos relatórios gerenciais da organização, para atingir os objetivos propostos. A implementação do modelo de custos e orçamento sugerido à Cooperativa permite a visualização do acompanhamento das receitas e custos das Unidades (filiais), gerando as informações financeiras necessárias, através de um Demonstrativo de Resultado Orçamentário, melhorando assim o desempenho da empresa na tomada de decisões, como também permite o monitoramento e antecipações de ações e resultados da Organização.

Palavras-chave: Atividades; Demonstrativo de Resultado Orçamentário; Gestão de negócios; Unidades.

## Abstract

WISCHNESKI, Jony Sandro. **Costs and budget management by activity: the case of a cooperative from the west of Paraná.** 2003. 109f. Dissertation (Master in Engineering of Production) - Program of Masters degree in Engineering of Production, UFSC, Florianópolis.

The necessity of evaluation of the results of any company, including the Cooperative in which this work has been prepared, the knowledge of the real cost is fundamental for any decision making process, in business administration. Initially, the work highlights the importance of the costs to the administration of the Organizations, and shows comments about the traditional system of costs and budget, indicating possible current tendencies of the cost evaluation techniques, and it makes an incursion in the concepts of the accounting by activity. This work has began due to the necessity that the managers of the Branches of the Cooperative have to administer their business, without an adapted tool to visualize and to accompany its results. Right after, it proposes a budget model for activity ABC (*Activity based cost*) that facilitates the tracing of the indirect costs, for the Units (branches), with the respective necessary code for the business and activities. It also proposes possible adjustments to be done in the plan of Accounting bills and in the managerial reports of the organization, to reach the proposed objectives. The implementation of the costs and budget model suggested to the Cooperative allows the visualization of the accompaniment of the revenues and costs of the Units (branches), generating the necessary financial information, through a Demonstrative of Budgetary Result, improving the acting of the company for decisions taking, as well as it allows the monitoring of actions and results of the Organization.

Key words: Activities; Demonstrative of Budgetary Result; Business Administration; Branches.

## SUMÁRIO

<b>Lista de figuras .....</b>	<b>p.11</b>
<b>Lista de tabelas .....</b>	<b>p.12</b>
<b>Lista de abreviaturas e siglas .....</b>	<b>p.13</b>
<b>Abreviaturas .....</b>	<b>p.13</b>
<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>p.15</b>
1.1 Contextualização e Tema da Pesquisa.....	p.15
1.2 Objetivo do trabalho .....	p.16
1.2.1 Objetivo geral.....	p.16
1.2.2 Objetivos específicos.....	p.16
1.3 Justificativa.....	p.17
1.4 Hipótese e Problema da Pesquisa .....	p.18
1.5 Limitações da Pesquisa .....	p.19
1.6 Estrutura do Trabalho .....	p.20
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>p.21</b>
2.1 Estrutura da contabilidade de custos .....	p.21
2.2 Necessidades gerenciais.....	p.23
2.3 Objetivos da contabilidade de custos.....	p.24
2.4 Formas de analisar os custos.....	p.26
2.5 Sistemas e métodos de custeio.....	p.27
2.5.1 Custeio por absorção .....	p.28
2.5.2 Custeio variável ou direto.....	p.29
2.5.3 ABC-custeio baseado em atividades .....	p.31
2.6 Sistema orçamentário.....	p.34
2.7 Considerações sobre o Capítulo.....	p.40
<b>3 METODOLOGIA: PROPOSTA DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTOS DE ATIVIDADES DA ORGANIZAÇÃO .....</b>	<b>p.42</b>
3.1 Caracterização da Pesquisa .....	p.42
3.2 Natureza da Pesquisa .....	p.43
3.3 Considerações iniciais .....	p.43
3.4 Método Proposto .....	p.44
3.4.1 Identificação dos negócios e atividades: ilustração da Cooperativa .....	p.45



3.4.2	Implantação do sistema: procedimentos sugeridos .....	p.46
3.4.3	A elaboração dos orçamentos e utilização.....	p.47
3.4.4	O acompanhamento da previsão orçamentária .....	p.48
3.4.5	Apropriação dos custos - Custeio das Atividades .....	p.49
3.4.6	Registros contábeis.....	p.52
3.4.7	O controle e resultados do sistema.....	p.54
<b>3.5</b>	<b>Benefícios obtidos .....</b>	<b>p.56</b>
<b>4</b>	<b>APLICAÇÃO DO MODELO .....</b>	<b>p.59</b>
<b>4.1</b>	<b>Local da pesquisa .....</b>	<b>p.59</b>
<b>4.2</b>	<b>Método utilizado na Cooperativa.....</b>	<b>p.60</b>
4.2.1	A Organização.....	p.61
<b>4.3</b>	<b>Etapa 1 – Identificação dos negócios e atividades .....</b>	<b>p.61</b>
4.3.1	Processo orçamentário.....	p.63
4.3.2	Atividade pré-orçamentária .....	p.63
<b>4.4</b>	<b>Etapa 2 – Implantação do Sistema.....</b>	<b>p.63</b>
<b>4.5</b>	<b>Etapa 3 – Elaboração dos Orçamentos e Utilização.....</b>	<b>p.65</b>
4.5.1	Receitas e custos com vendas .....	p.68
4.5.2	Cadastro de preço de venda .....	p.68
<b>4.6</b>	<b>Etapa 4 – Acompanhamento da Previsão Orçamentária.....</b>	<b>p.69</b>
4.6.1	Controle de estoques CMV.....	p.70
<b>4.7</b>	<b>Etapa 5 - Apropriação dos custos - Custeio das Atividades.....</b>	<b>p.71</b>
4.7.1	Custos com pessoal .....	p.72
4.7.2	Cadastro imobilizado.....	p.73
4.7.3	Impostos e tributos .....	p.74
4.7.4	Custos administrativos .....	p.74
<b>4.8</b>	<b>Etapa 6 – Registros contábeis .....</b>	<b>p.75</b>
4.8.1	Classificação Contábil.....	p.76
4.8.2	Pesquisa lançamento por conta .....	p.77
4.8.3	Consulta custo com pessoal .....	p.78
<b>4.9</b>	<b>Etapa 7 – O controle e resultado do sistema .....</b>	<b>p.78</b>
4.9.1	Aprovação do orçamento.....	p.79
4.9.2	Resultado do orçamento .....	p.79
4.9.3	Consideração e análises .....	p.82

4.9.4	Resultado do questionário.....	p.83
<b>5</b>	<b>CONCLUSÕES E SUGESTÕES.....</b>	<b>p.88</b>
<b>5.1</b>	<b>Conclusões .....</b>	<b>p.88</b>
<b>5.2</b>	<b>Sugestões para trabalhos futuros.....</b>	<b>p.90</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>p.92</b>
	APÊNDICE 1 – Modelo de Previsão Orçamentária para as Unidades .....	p.96
	APÊNDICE 2 – Modelo de Previsão Orçamentária dos Custos Indiretos .....	p.99
	APÊNDICE 3 – Rateio dos Custos Semi-Diretas no local .....	p.101
	APÊNDICE 4 – Rateio dos Custos Semi-Diretas em todos os locais .....	p.102
	APÊNDICE 5 – Plano de Contas Contabilidade x Orçamento.....	p.103
	APÊNDICE 6 – Custeio por Absorção e Variável.....	p.106
	APÊNDICE 7 – Comparativo do Custeio por Atividade.....	p.107
	APÊNDICE 8 – Questionário para pré-teste do modelo. ....	p.108

## Lista de figuras

Figura 1 - Orçamento baseado em atividades.....	p.35
Figura 2 - Perfil do dispêndio: recursos flexíveis.....	p.38
Figura 3 - Perfil do dispêndio: recursos fixos comprometidos.....	p.38
Figura 4 - Perfil do dispêndio: recursos fixos comprometidos.....	p.39
Figura 5 - Fluxograma das etapas do modelo.....	p.44
Figura 6 - Processos de negócios e atividades.....	p.45
Figura 7 - Etapas do processo da previsão orçamentária.....	p.48
Figura 8 - Acompanhamento da previsão orçamentária.....	p.48
Figura 9 - Lançamento contábil de custos diretos.....	p.50
Figura 10 - Custos semi-diretos do local rateado para várias atividades .....	p.50
Figura 11 - Custos apropriados para algumas atividades para todos os locais.....	p.51
Figura 12 - Custos indiretos rateados para todos os locais e atividades.....	p.52
Figura 13 - Modelo dos lançamentos e registros contábeis.....	p.52
Figura 14 - Lançamentos dos dados para o demonstrativo de resultado orçamentário.....	p.53
Figura 15 - Controle do departamento de custos e orçamentos.....	p.55
Figura 16 - Demonstrativo de resultado orçamentário.....	p.56
Figura 17 - Fluxograma do processo orçamentário.....	p.57
Figura 18 - método de apropriação dos custos e despesas utilizados na empresa.....	p.60
Figura 19 - Formação profissional (graduação).....	p.83
Figura 20 - Tempo na função de gerencia.....	p.83
Figura 21 - Sobre seu entendimento na apresentação do trabalho.....	p.84
Figura 22 - Sobre o interesse despertado pelo trabalho.....	p.84
Figura 23 - Quanto à aprovação do modelo proposto.....	p.85
Figura 24 - O modelo apresentado atendeu suas expectativas como uma ferramenta de informação gerencial?.....	p.85
Figura 25 - Na sua opinião, o modelo poderá ser aplicado na empresa?.....	p.86
Figura 26 - Se o modelo for aprovado, existe a necessidade de treinamento e acompanhamento na sua aplicação?.....	p.86
Figura 27 - Resultado da pesquisa.....	p.87

### Lista de tabelas

Tabela 1 - Cadastro para previsão dos físicos recebidos para produtos agrícolas.....	p.65
Tabela 2 - Cadastro da previsão dos físicos vendidos dos bens de fornecimento.....	p.66
Tabela 3 - Cadastro da previsão de receitas e despesas pelos valores financeiros.....	p.67
Tabela 4 - Alteração da previsão orçamentária.....	p.67
Tabela 5 - Previsão de cadastro de preços por produto.....	p.69
Tabela 6 - Demonstrativo de resultado orçamentário.....	p.70
Tabela 7 - Controle e consulta da posição de estoque por produto.....	p.71
Tabela 8 - Apropriação dos custos diretos ao negócio e atividade.....	p.72
Tabela 9 - Cadastro de pessoal por Unidade, e negócio.....	p.72
Tabela 10 - Cadastro de pessoal por Unidade, e atividade.....	p.73
Tabela 11 - Pesquisa e alteração do cadastro pessoal.....	p.73
Tabela 12 - Cadastro do imobilizado por negócios e atividade.....	p.74
Tabela 13 - Lançamentos dos valores contábeis.....	p.75
Tabela 14 - Rateio das receitas conforme o físico recebido na Unidade.....	p.76
Tabela 15 - Consulta dos lançamentos na razão contábil.....	p.76
Tabela 16 - Consulta lançamento pelo balancete contábil.....	p.77
Tabela 17 - Consulta lançamento por conta de orçamento.....	p.77
Tabela 18 - Pesquisa do custo com pessoal.....	p.78
Tabela 19 - Demonstrativo de resultado orçamentário gerencial.....	p.80
Tabela 20 - Demonstrativo de resultado gerencial.....	p.81

## Lista de abreviaturas e siglas

### Abreviaturas

AE =	Alocação especial
APRCUSD =	Apropriação de custos diretos
ATIV =	Atividade
CDR =	Custos diretos realizados
CÓD =	Código
CONBAL =	Consulta Balancete
CONEST =	Controle de estoques
CONLAN =	Lançamentos dos valores contábeis
CONPCO =	Consulta conta orçamento
CONRAZ =	Consulta lançamentos no razão contábil
C/Part =	Contra partida do lançamento
DD =	Data dia
DEREOR =	Demonstrativo de resultado orçamentário
DRE =	Demonstrativo de Resultado do Exercício
DREGER =	Demonstrativo gerencial
F =	Custo Fixo
FR =	Físico recebido
IMP =	Impostos
IMOCAD =	Cadastro do Imobilizado
Kg =	Quilograma
Lco =	Local – Unidade
Mov =	Movimento (contábil)
NF =	Nota Fiscal
Nrl Au =	Número do auto (lançamento)
ORC =	Orçamento (lançamento)
P/L =	Previsto x realizado
PESCAD1 =	Cadastro de pessoal por negócio
PESCAD2 =	Cadastro de pessoal pó atividade
PESNOM =	Pesquisa e alteração de cadastro de pessoal
PESPES =	Pesquisa custo com pessoal

PREVCAP =	Previsão cadastro de preços
PREVDES =	Previsão de receitas e custos
PREVEFIS =	Previsão de físicos recebidos
PREVFAT =	Previsão de Faturamento
PREVAL =	Alteração da Previsão
Qt. =	Quantidade
R\$ =	Real (moeda)
R/P =	Realizado x previsto
Ult.Alt. =	Última Alteração
Ult.Aq =	Última aquisição
Un. =	Unitário
V =	Custo Variável
VI =	Valor

### **Siglas**

ABB =	Orçamento à Base da Atividade
ABC =	Custeio Baseado em Atividades
CMV =	Custo das mercadorias vendidas
CNPJ =	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS=	Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social
FGTS =	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS =	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS =	Instituto Nacional de Serviço Social
PIS =	Programa de Integração Social

## **1 INTRODUÇÃO**

Dentro da Organização pesquisada verificou-se que existe um sistema de demonstrativo contábil único, (DRE) Demonstrativo de Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial, sendo este um problema para as Unidades (filiais) que não vêem seus resultados individuais e não acompanham a evolução de seus negócios. Com a atual velocidade de mudanças nas organizações e a crescente exigência de eficiência no tocante a utilização de recursos financeiros, é de primordial importância a implementação de mecanismos que possibilitem um controle de custos e orçamentos adequados, uma medição da performance efetiva para medir o desempenho de suas Unidades. Observou-se a necessidade de adaptação de um novo modelo de custos, e se adotou as premissas básicas do Custeio Baseado em Atividades, o ABC.

### **1.1 Contextualização e Tema da Pesquisa**

A globalização da economia mundial está provocando uma acirrada concorrência das empresas na disputa pelos mercados consumidores. A era global deixou de ser manchete nos jornais e revistas como acontecimento do futuro, e já é uma realidade no cotidiano das pequenas, médias e grandes empresas. Com a globalização e a recessão em nível global, procura-se o desenvolvimento contínuo da produção em escala, visando a ampliação do leque e a melhor qualidade dos produtos, além da diminuição do preço de venda e da otimização de resultados. Segundo Tung (1994, p.34) "recentemente, as mudanças significativas no programa teórico e prático de administração empresarial fizeram crescer de forma acelerada a aplicação de novas técnicas de orçamentação".

O orçamento representa a expressão quantitativa, em unidades físicas, medidas de tempo, valores monetários, dos planos elaborados para o período subsequente, em geral de doze meses.(FINNEY, 2000).

Após um longo período de utilização de métodos tradicionais da contabilidade de custos, as empresas começaram a questionar a conveniência da utilização desses métodos. A estrutura da contabilidade de custos, ainda em uso pela maioria das empresas, confia em métodos arbitrários para alocação de custos indiretos e, portanto, geralmente distorce a lucratividade verdadeira dos objetivos e metas.

Tung (1994, p.79) comenta que para alcançar o resultado desejado, a tarefa da administração é preparar o espírito de seus funcionários, principalmente os escalões superiores, no sentido de que em determinadas circunstâncias, o sacrifício individual é necessário para o sucesso da coletividade. Só com essa mentalidade a empresa poderá valer-se dos benefícios dessa modalidade de trabalho. De acordo com Martins (1980, p.17) é importante lembrar que essa nova visão por parte dos usuários de custos não data mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios geralmente aceitos para a Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados para administração. Por essa razão são necessárias certas adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial; potencial esse que, na grande maioria das empresas, é mais importante do que aquele motivo que fez aparecer à própria Contabilidade de Custos.

O orçamento baseado na atividade proporciona aos gerentes as informações necessárias para tornar variáveis praticamente todos os custos organizacionais, anteriores ou posteriores no processo produtivo. É fundamental ter noção de conhecimento na área de atuação da empresa, para que as mudanças necessárias sejam implantadas com sucesso.

## **1.2 Objetivo do trabalho**

### **1.2.1 Objetivo geral**

O objetivo geral do trabalho é propor uma ferramenta através de um demonstrativo de resultado orçamentário, para atender as necessidades dos gerentes ao administrar as Unidades.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Analisar por que os sistemas de custos atuais não estão satisfazendo às necessidades dos gerentes de Unidades na administração para tomadas de decisões e controle das operações;
- Propor um procedimento adaptado de gestão de custos e orçamentos por atividade;



- Adaptar um procedimento de orçamento baseado em atividades que possa dar suporte à avaliação de desempenho das Unidades.
- Destacar, sinteticamente, os benefícios obtidos com a implantação do referido procedimento na cooperativa do Oeste do Paraná.

### **1.3 Justificativa**

Considerando o atual momento, observa-se que, em relação ao aspecto da competitividade, o conhecimento dos custos de produção na gestão de negócios torna-se cada vez mais importante numa economia globalizada.

A proposta deste sistema foi apresentada em função de que os gerentes das Unidades não dispõem de um demonstrativo de custos e orçamento que lhes dê suporte para o gerenciamento dos negócios e atividades. Os conhecimentos dos resultados econômicos são fundamentais para a gestão de negócios.

Segundo Tung (1993, p.34) “O administrador deve ser inteligente, capacitado e, mais que tudo, deixar-se impulsionar por sua responsabilidade perante a sociedade. Além das qualidades de liderança, ele precisa possuir conhecimentos técnicos adequados”.

Basicamente, o conteúdo deste trabalho consiste em propor um sistema de apropriação de custos através de demonstrativo de orçamento gerencial de resultado, custeio por atividades, através do método ABC, servindo como ferramenta base aos gerentes para administrar suas Unidades dentro de uma Organização. Com este sistema os demonstrativos contábeis trabalham com um balanço apenas para a Organização diminuindo assim o plano de contas.

Em sentido amplo, a organização empresarial é uma instituição econômica. Ela é criada principalmente para fornecer ao público os bens e os serviços que este necessita ou deseja. Esse objetivo é fundamental. Aos olhos dos clientes, e de uma perspectiva econômica, não há outro motivo para a existência de uma empresa que os serviços por ela prestados. Se esse objetivo não for alcançado, a organização acabará definhando e morrendo.

Para Horngren (1989, p.23) “a função da administração é planejar e controlar (...) tanto o planejamento quanto o controle obrigam a tomada de decisões, que, por sua vez, significa optar entre diversos cursos de ação”.

Para atingir esse objetivo, a empresa busca permanentemente o aperfeiçoamento. É assim que a produção e a comercialização têm recebido melhoramentos contínuos, havendo igualmente uma intensa atividade de aperfeiçoamento dos instrumentos de análise e de controle.

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.13), “os gerentes precisam de informações precisas e adequadas sobre custos para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais”.

Como parte do processo da educação orçamentária, é importante enfatizar a flexibilidade que deve caracterizar os orçamentos empresariais. O orçamento não é uma adivinhação. Não sendo uma adivinhação, não pode pretender ser infalível. Por isso, deve prover recursos de adaptação à realidade, para que as correções de rota sejam introduzidas à medida que os fatos ocorram e que algumas das previsões nas quais se baseou não se concretizem. O orçamento não pretende, portanto, criar situações irracionais de engessamento gerencial.

Para Tung (1994, p.31) “essas decisões implicam num planejamento ordenado que inclui as previsões explícitas a respeito das condições futuras em que as empresas atuarão na busca de seus objetivos, quais sejam, a realização do lucro e o atendimento às necessidades da coletividade. Assim, no contexto do gerenciamento empresarial o orçamento é uma peça importante”.

#### **1.4 Hipótese e Problema da Pesquisa**

A implantação de um modelo para avaliação dos custos e orçamentos de atividades da organização poderá auxiliá-la na tomada de decisões, segundo a percepção da gerência.

Os sistemas de custeio e orçamentação utilizados na Organização visam estimar e medir de forma objetiva os custos e desempenho de suas atividades?

As ferramentas de gestão de custos e orçamentação passaram a ser vistas numa nova perspectiva, assumindo um papel relevante tanto no suporte à gestão corrente como no suporte à tomada de decisões estratégicas.(REIS, 2000).

Um dos requisitos para o bom controle também é a departamentalização da área administrativa. Fornecer informações gerenciais dos procedimentos para apuração de resultado individual por unidade, por atividade, para avaliar o desempenho de Unidade e

mensurar o resultado de seus negócios. Este sistema também demonstra as contas de receitas e custos que estão sendo realizadas para uma apuração do custo por atividade, como também um demonstrativo de resultado orçamentário apurando-se o lucro ou prejuízo da Unidade. Pela natureza de suas funções, cada uma das atividades administrativas executa tarefas de sua especialização, contribuindo assim para a realização do resultado almejado pela empresa. O custo administrativo é contabilizado por atividade. No fim do mês, os custos são alocados para as atividades, em função do montante dos serviços prestados. A finalidade principal de manter em separado os custos por atividade é outorgar a cada gerente plena autoridade e responsabilidade para cuidar dos assuntos internos de sua atividade.

#### **1.4 Limitações da Pesquisa**

Esta pesquisa está sujeita a algumas limitações inerentes ao tipo de trabalho que se propõe.

O desenvolvimento do estudo de caso foi limitado pela disponibilidade de dados. Por se tratar de coleta de dados internos da Organização, preserva-se sua descrição, sendo assim foram apropriados alguns valores fictícios na composição do modelo.

A pesquisa para a elaboração da proposta se resumiu na bibliografia disponível e no atual conhecimento no setor de custos e orçamento da Organização.

Em relação à aplicação do Orçamento por Atividade ABB, é importante observar as diferenças Organizacionais de uma Cooperativa para outra, tendo em vista as diferenças dos negócios e Atividades de cada Cooperativa.

A aplicação da metodologia proposta foi realizada em apenas uma Organização Cooperativa, portanto, isto não assegura o sucesso de implantação da metodologia em outras Organizações.

## **1.5 Estrutura do Trabalho**

Este trabalho é apresentado em 5 capítulos que se distribuem da seguinte maneira:

No capítulo 1 evidencia-se o tema e problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa, limitações da pesquisa e estrutura do trabalho.

Apresenta-se no capítulo 2 a fundamentação teórica sobre a estrutura, terminologia, classificação e objetivos da contabilidade de custos, e as formas de análise e classificação dos custos e orçamentos. Também é revisto o sistema de custeio por atividade e orçamento, utilizado para a implantação desta proposta.

No Capítulo 3 apresenta um modelo adaptado de orçamento baseado no sistema ABC, para avaliação de custos e de desempenho de atividade da Cooperativa.

No Capítulo 4 é ilustrada a utilização do modelo de custeio por atividade em uma Organização, as etapas do processo da elaboração do modelo, apropriação dos custos, e aprovação do orçamento.

No Capítulo 5 são apresentadas e discutidas as conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

Por fim, apresentam-se as referências e os apêndices.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo tem a finalidade apresentar uma base teórica para direcionar o presente estudo. Para isso primeiramente, descreve-se sobre a estrutura da contabilidade de custos e suas necessidades gerenciais e seus objetivos. Na sequência, aborda-se as formas de análise de sistemas e métodos de custeio. Por último, buscou-se apresentar o custeio baseado em atividades e como esse método de custeio pode ser usado pela organização.

A cooperativa ao traçar as regras decisivas da política empresarial, dos objetivos da sociedade e ao definir as estratégias para o exercício, deve fundamentar-se em dados corretos. O orçamento quando elaborado, deverá prever o processo inflacionário. E sendo difícil a percepção evolucionar do processo, deve-se primar no físico para que, periodicamente o financeiro seja ajustado.

O sistema proposto serve para dar suporte aos gerentes das Unidades para administrarem seus próprios resultados, partindo da elaboração da previsão orçamentária ao acompanhamento do previsto e realizado ao longo do exercício.

O sistema de custos e orçamento ajuda a detectar onde está ocorrendo problema, comparando com padrões e orçamentos, passando a ser muito importante para a organização.

### **2.1 Estrutura da contabilidade de custos**

A apuração e acompanhamento dos resultados constituem uma absoluta necessidade dentro das Organizações, pois permite a implantação de medidas corretivas que visem a um melhor desempenho das Unidades, com base na possível redefinição das prioridades essenciais, aumento da produtividade e racionalização do uso de recursos dentre outras medidas administrativas.

Para Horngren (1989, p.13), a Contabilidade de custos fornece dados para três finalidades principais:

- a) planejamento e controle de operações rotineiras;
- b) decisões não rotineiras e formulação e políticas planejamento de longo prazo;
- c) avaliação de estoques e determinação de lucros.

O enfoque principal se refere ao conceito da informação, especialmente a de natureza contábil, que é tratada e posteriormente utilizada para auxiliar as tomadas de decisões dentro

das organizações para gestão de negócios, sem, contudo, discutir os princípios e os propósitos da ação gerencial.

De acordo com Martins (1980, p.27) “Uma necessidade básica para uma boa contabilidade de custos é a existência de quantificações físicas para todos os valores monetários”.

Na cooperativa agrícola a base fundamental para sua existência é o recebimento dos produtos agrícolas adquiridos através de seus associados.

Para Martins (1980, p.27 )

Uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para o registro de volumes físicos consumidos e fabricada; a Contabilidade Financeira costuma trabalhar só com valores monetários, mas a de Custos, apesar de poder também fazê-lo, tem sua utilidade duplicada ou triplicada com a utilização desses dados de natureza não-monetária.

Outra particularidade da Contabilidade de Custos é que trabalha com dados operacionais de vários tipos: históricos, estimados, padronizados, e produzidos. Aqui reside também um dos grandes trunfos da contabilidade de custos, pois consegue fornecer informações de custos de maneira diferentes para atender as necessidades gerenciais, dos diferentes níveis de usuários.

Leone (1996, p.44) relata que “A contabilidade de custos tem por finalidade última a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrar as parcelas da atividade empresarial que estarão a seu cargo”.

A informação de custos é uma das mais importantes fontes do poder, tanto para quem a detém quanto para quem sabe elaborá-la, porque ela amplia a rede de relacionamento e cria usuários dependentes, oferecendo respostas. Na medida em que as informações desejadas são disponibilizadas com eficiência, naturalmente se estabelece um foco de prestígio e de poder, considerando que a função principal do dado trabalhado – informação – é suprir necessidades do seu usuário através da redução do grau de incerteza ou propiciando melhores condições de negociação.

Segundo Martins (1980, p.17) “A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões”. Sendo assim faz-se necessário buscar um enfoque gerencial para o sistema de custos, transformando a prática tradicional apoiada em um sistema voltado para o aspecto contábil/fiscal, para um novo modelo focado em informações para a tomada de decisões gerenciais.

## 2.2 Necessidades gerenciais

Em uma economia globalizada os gestores das empresas necessitam cada vez mais de informações para poderem administrar e tomar decisões à cerca de seu negócio.

O artigo de Mambini (2002. p41), destaca que o atual cenário de negócios é um desafio permanente à gestão dos negócios empresariais. As empresas buscam, de maneira intensiva, meios para se adequarem e reagirem à constantes mudanças ambientais por meio da otimização do desempenho e do controle empresarial.

Iudicibus (1998, p.22) afirma que:

A contabilidade de custos, por sua vez, e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimento de informes contábeis e financeiros para decisão entre cursos de ação alternativos recaem, sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial. Decisões do último tipo, como fabricar ou comprar, substituição de equipamentos, expansão de planta, redução ou aumento de volume, combinação de produtos etc. requerem” informações contábeis [...] que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Na melhor das hipóteses, requerem um esforço extra de classificação, agregação e refinamento para poderem ser utilizadas em tais situações.

Hoje as necessidades gerenciais são cada vez mais crescentes devido à acentuada abertura de mercado (globalização) onde os administradores necessitam de informações rápidas e precisas para um desempenho eficaz.

Como cita Nakagawa (2000, p.15)

Uma atenção cada vez mais adequada a qualidade de produtos e processos, níveis de inventários e melhoria de políticas de gestão de recursos humanos tem convertido novamente a produção no elemento-chave das estratégias das empresas, que pretendem transformar-se em competidoras de classe mundial.

Nesse novo contexto, em que o crescimento das empresas, e como consequência, aumento da distância entre administrador, ativos e pessoas administradas, a Contabilidade de Custos passou a ser vista como uma forma eficiente para auxiliar as empresas na missão gerencial.

Com relação à utilização dos dados da Contabilidade de Custos para a tomada de decisões, estes podem ser muito úteis para o administrador medir as consequências sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de comprar, fabricar, etc.

No que diz respeito à função administrativa de controle, o demonstrativo de resultado orçamentário proposto fornece informações para estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões, e acompanhamento efetivo do acontecido com os valores previstos.

Diante das necessidades gerenciais apresentadas são fixados os objetivos do demonstrativo de resultado orçamentário com base no sistema de custeio ABC, apropriando as receitas e gastos por negócios e atividades. Desse modo, organiza-se em termos de sistema de acumulação de dados, de critérios de avaliação e de apropriação de custos a seus portadores, para produzir relatórios que satisfaçam as exigências dos diversos usuários.

Santos (1990, p.19) afirma:

Qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle de custos. Desde o pequeno agricultor até o microempresário e a grande empresa necessitam de controle de Custos. O lucro ou o excedente da receita sobre o custo (no sentido amplo) representa, na maioria das vezes, uma questão de sobrevivência empresarial. Por isso, se a empresa não souber quanto custa, ela não saberá se está perdendo ou ganhando dinheiro.

Para toda e qualquer empresa, um bom sistema de custos é indispensável, pois somente através do controle dos mesmos, poderão ser feitos negócios lucrativos. Caso contrário poderão resultar em prejuízos.

### **2.3 Objetivos da contabilidade de custos**

A proposta é utilizar-se dos dados lançados nos demonstrativos contábeis já existente apropriando os valores a um demonstrativo de resultado orçamentário para cada Unidade, formando assim uma contabilidade de custos gerencial.

Para Leone (1998, p.9), os objetivos principais são: “A determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”. Desta forma, nota-se, que o desenvolvimento dos sistemas de informações gerenciais, devem ser levados em conta os sistemas de gestão e de controle dos processos produtivos, como descreve Padovese (1997, p.218-234), dizendo que os sistemas de acumulação de custos diretamente ligados ao ciclo operacional e o processo produtivo da empresa e que a decisão do método de custeio a ser adotado, depende muito das informações pretendidas ao custear os produtos.

Brimson (1996, p.37), menciona que:

As informações de custos são utilizadas para facilitar decisões do tipo comprar ou fazer, determinação de preço e traçar objetivos de custos. Os gerentes responsáveis por estas decisões na maioria das vezes utilizam informações de custos obtidas fora do sistema de gerenciamento de custos.

Neste contexto, sistematizar as informações nos meios de produção sempre foi uma grande preocupação em um dos principais objetivos dos pesquisadores e profissionais encarregados da geração das informações gerenciais.



Leone (1998, p.10-11), resume as informações da contabilidade de custos em:

1. A determinação dos custos dos fatores de produção;
2. A determinação dos custos de qualquer natureza;
3. A determinação dos custos dos setores de uma organização -adjetivos e substantivos;
4. A redução dos custos dos fatores de produção, de qualquer atividade ou de setores da organização;
5. O controle das operações e das atividades de qualquer organização;
6. A administração, quando esta deseja tomar uma decisão, estabelecer planos ou solucionar problemas especiais;
7. O levantamento dos custos dos desperdícios, do tempo ocioso dos operários, da capacidade ociosa do equipamento, dos produtos danificados, do trabalho necessário para conserto, dos serviços de garantia dos produtos;
8. A determinação da época em que se deve desfazer de um equipamento, isto é, quando as despesas de manutenção e reparos ultrapassam os benefícios advindos da utilização do equipamento;
9. A determinação dos custos de pedidos não-satisfeitos;
10. A determinação dos custos dos estoques com a finalidade de ajudar o cálculo do estoque mínimo, do lote econômico de compra, da época da compra.
11. O estabelecimento dos orçamentos.

As informações gerenciais têm sido ao longo do tempo a mola propulsora do desenvolvimento das empresas. A contabilidade de custo trabalha para controlar todos os recursos disponíveis da organização, sendo de vital importância que as informações geradas sejam precisas e, dentro deste contexto, encontramos os departamentos encarregados do controle e informação dos custos, que são de fundamental importância para a gestão e controle da produção das empresas, pois quando integrados, eles proporcionam aos gestores uma visão global entre o planejamento, padrão e o realizado, de forma que possa trazer subsídios para a tomada de decisão.

De acordo com Horngren (1989, p. 22)

A contabilidade de custos gerencial é a fase mais dinâmica de todo o campo contábil. À medida que o escopo do negócio se amplia para além da operação administrativa de um homem só, a contabilidade serve à administração, suprimindo-as com armas quantitativas de luta contra problemas empresariais.

Os sistemas de apuração de custos tiveram início com o controle e o registro dos resultados de trocas no mercado, nos primórdios das atividades empresariais e depois passaram a fazer parte das preocupações dos administradores interessados nos custos da produção intermediária, custos para a determinação de preços, incremento ou corte de linhas de produção e sua racionalização.

Segundo Leone (1996, p.43) “A contabilidade de custos, sendo uma dessas técnicas, e como ramo da ciência contábil, é dotada de bastante flexibilidade para se adaptar a esses cenários produtivos e de administração em constante alteração”.

## 2.4 Formas de analisar os custos

A contabilidade de custos através do demonstrativo de resultado orçamentário proposto, além de identificar as receitas e gastos gerados pelas Unidades, dados estes extraídos do demonstrativo contábil da organização, servirá como ferramenta para tomadas de decisão na gestão de negócios, montar a contabilidade de custos por negócios e atividades pelo sistema de custeio ABC, pois o uso desse sistema é justificado por sua concepção e metodologia de apuração de custos, que disponibilizam um conjunto de elementos informativos, os quais possibilitam a análise da forma como são desempenhadas as atividades num sistema organizacional, e também servir para acompanhamento e gerenciamento da previsão orçamentária. Através do demonstrativo de resultado orçamentário será possível identificar os gastos relativos a Unidade, que o gerente administra. Estes dados são apropriados às Unidades quando é lançado na Contabilidade através de apropriação direta conforme tabela 12.

Para Martins (1980, p.64) o esquema básico da Contabilidade de Custos consiste, em:

- a) Separação de custos e despesas;
- b) Apropriação dos Custos Diretos aos produtos;
- c) Apropriação mediante rateio dos Custos Indiretos aos produtos.

Quanto à relevância, quando analisa os diversos tipos de custos e despesas existentes na indústria, a preocupação é com aqueles que são relevantes. A relevância chega a ter estatura de um princípio de contabilidade, tal a sua importância na aplicação prática dos procedimentos contábeis.

Segundo Leone (1998, p.18)

A contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

A segunda forma de analisar os custos, é verificar sua facilidade em relação ao objeto de custos. Ela procura identificar os custos e as despesas ao seu portador. Alguns custos e despesas serão diretos (como por exemplo, a matéria-prima), sendo facilmente identificado ao objeto de custeio. Outros serão de difícil identificação, por isso, a necessidade de se usar

uma unidade de medida para fazer essa identificação, sendo denominada pela Contabilidade de Custos de base ou critério de rateio.

A terceira forma de analisar os custos e despesas é apresentá-los em grupos separados: os custos e despesas variáveis e os custos e despesas fixas. Deve-se encontrar uma medida (operacional e quantitativa) que guarda relação definida com cada tipo de custo e despesa relevante. Verifica-se se o custo ou a despesa variam com a variação de volume dessa medida ou se permanecem fixos.

## **2.5 Sistemas e métodos de custeio**

Conforme Kaplan e Cooper (2000, p.18) “Alguns gerentes financeiros preocupam-se com a existência de diversos sistemas de custeio na empresa. Afinal, se a instalação e a manutenção de um sistema de custeio já são caras, como justificar três sistemas?”

Os autores descrevem em seu livro muitos exemplos de como o gerenciamento baseado em atividades, complementa outras iniciativas de aprimoramento organizacional. Também descreve como os gerentes podem obter os benefícios tanto dos avanços recentes na teoria de gerenciamento de custos quanto da instalação de novos sistemas de planejamento de recursos.

A primeira grande função do Sistema de Custos é o reconhecimento do que ocorre. E esse primeiro levantamento já começa a causar diversos problemas de natureza comportamental dentro de qualquer Organização. Mesmo quando ele é implantado não com essa finalidade de controle, acaba por provocar reações (BENATO 2000, p.251).

Benato (2000), descreve em seu livro a importância de prever a Administração, recursos técnicos e operacionais que propiciem a análise dos resultados da Cooperativa. O modelo demonstrado em seu livro busca visualizar a antecipação dos resultados operacionais a serem atingido através de Orçamento, instrumento básico do processo decisório de administração de Cooperativas.

De acordo com Martins (1985, p.350)

O uso indiscriminado de 'Pacotes' de Sistemas, já pré-moldados e desenhados, pode, na maioria das vezes, provocar extraordinários insucessos. O que um vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o que o outro precisa, e o que um funcionou bem talvez não seja um bom remédio para o outro.

O livro de Martins (1985), destaca o enfoque dado à utilização da Contabilidade de Custos para a função de controle relacionados ao estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, em vistas ao subsequente acompanhamento e análise.

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.177)

As distorções geradas pelos sistemas de custeio tradicionais, particularmente os que se baseavam na mão-de-obra direta para alocar custos indiretos e de apoio aos produtos, levaram diversas empresas no início e meados da década de 80 a usar o custeio baseado na atividade para atribuir com maior precisão seus custos de despesas administrativas aos produtos.

No livro de Kaplan e Cooper (2000) também é abordado como o gerenciamento de custos moderno pode e deve ser ampliado tanto em indústria quanto em empresas de serviços, e abranger todas as atividades da empresa.

Tung (1994) em seu livro descreve sobre a implantação de orçamentos nas empresas mostrando de forma integrada as diferentes peças que constituem o orçamento. Descreve neste livro sobre como elaborar o orçamento e apresentar métodos de previsão empresarial mais usados.

Finney (2000) propicia um modelo de desenvolvimento de orçamento focalizando o orçamento de ponto de vista do trabalho dos gerentes e seu pessoal-chave, para ajudar os gerentes a ter uma melhor atuação gerencial.

Com o objetivo de apresentar os principais conceitos em que se fundamentam os métodos de custeamento dos produtos e as teorias para a formação de preço de venda, se faz breve explanação das terminologias e definições habitualmente usadas por alguns autores, consideradas importantes para a análise e tomadas de decisões.

De acordo com Della Vechia (2001, p.24) “Pode-se afirmar que, em síntese, a diferença básica entre custeio integral, por absorção e variável, está no tratamento dado aos custos fixos”.

### 2.5.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados, quer sejam diretos ou indiretos (através de rateio).

O demonstrativo de resultado orçamentário proposto no trabalho objetiva o acompanhamento dos resultados (previstos e realizados). Na contabilidade existente na

empresa pesquisada, o critério de apropriação destes custos é pelo método de absorção, aceitos pelo fisco, o qual não atende as necessidades gerenciais para tomadas de decisão.

Segundo Leone (1974, p.22) “O sistema de custeio por absorção faz alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável”.

De acordo com Silva (1993, p.32) “Este argumento é seguido por muitos estudiosos e, portanto, a maioria condena a utilização deste sistema para fins gerenciais”.

Apesar deste método ser bastante utilizado, e ser o único aceito pela legislação fiscal para avaliação dos estoques, é falho como instrumento gerencial, já que se utiliza de rateios, os quais muitas vezes são arbitrários e subjetivos, podendo levar a conclusões enganosas e até ilusórias a respeito do resultado de um determinado produto

### 2.5.2 Custeio variável ou direto

Este método de custeio proporciona melhores condições e informações para a indústria tomar decisões, pois abandona os custos fixos e passa a tratá-los contabilmente como se fossem despesas, porém o custeio variável fere os princípios contábeis, como o Regime de Competência e a Confrontação, pois de conformidade com estes, deve-se apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção.

No método de custeio variável, a classificação dos custos é determinada pela viabilidade onde “(...) os custos de produção são separados em seus componentes fixos e variáveis,” (Santos, 1991, p.38). Ao considerar o método variável como um princípio de custeio, se estaria diferenciando a alocação dos custos aos produtos, sendo os custos indiretos fixos iguais as despesas no curto-prazo (Bornia, 1997, p.19). Neste método a discriminação ou separação dos custos, considerada no processo de custeio, está relacionada com a quantidade de níveis de informações de custos obtidas por produto para os gestores.

Porém, o custeio variável é amplamente utilizado pelos administradores, quando há necessidade de tomar decisões operacionais de curto prazo.

É utilizado com sucesso nas situações em que a indústria precisa saber, com segurança, quais produtos, linhas, departamentos, unidades, clientes, estão sendo mais lucrativas.

O custeio variável é de grande utilidade nos casos em que há grande variedade de produtos, pois ele divide as despesas e os custos de fabricação em fixos e variáveis; determina qual a margem de contribuição em relação a qualquer objeto ou segmento da

indústria, facilitando o processo de análise, simulação dos resultados, custos, volume e lucro. O custeio variável dá prioridade à análise das despesas e custos variáveis de qualquer objeto de custeio, pois estes são suscetíveis de maior controle por parte da administração.

Matz (1987, p.623), conclui que:

Os custos variáveis e fixos auxiliam a administração também no planejamento e na avaliação do lucro resultante de uma modificação do volume de uma mudança na combinação de vendas, na construção ou na compra de locais e na aquisição de novo equipamento.

Segundo Padoveze (1997, p.247), as vantagens do custeio variável são:

- a) Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- b) O lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- c) O dado necessário para a análise da relação custo-volume-lucro, é rapidamente obtido do sistema de informação contábil;
- d) É mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- e) O custeamento direto é totalmente integrado com custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos;
- f) O custeamento direto constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- g) O custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Ainda, segundo Padoveze (1997, p.248), as desvantagens do custeio variável são:

- a) A exclusão do custo fixo indireto para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- b) Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;
- c) O custeamento direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Logo, o custeio variável é uma forma de custeio onde somente são apropriados aos produtos os custos variáveis, sendo que os custos fixos são considerados como despesas do período. Esta forma de custeio surgiu pela necessidade do uso de valores confiáveis (não arbitrários), para a tomada de decisões.

### 2.5.3 ABC-custeio baseado em atividades

Muito se escreve sobre gerenciamento de custos, como ferramenta indispensável para as organizações competitivas. O método ABC foi inicialmente desenvolvido como solução para estes problemas por dois professores da Universidade de Harvard, Robin Cooper e Robert Kaplan. Kaplan e Cooper (2000) identificaram três fatores independentes, mas que em conjunto concorrem para a necessidade de utilização do método ABC:

- a) A estrutura de custos das empresas modificou-se completamente. No início do século XX, o trabalho direto representava cerca de 50% dos custos totais de produção, com as matérias primas representando 35% e o "overhead" 15%. Atualmente, o "overhead" ronda 60% dos custos de produção, os custos das matérias primas cerca de 30% e o trabalho direto 10%. É obvio que na atual estrutura de custos das empresas, a utilização do trabalho diretamente à produção como base de repartição já não faz sentido.
- b) O nível de concorrência que as empresas enfrentam cresceu substancialmente. Conhecer quais são os reais custos de produção é um fator chave da sobrevivência empresarial.
- c) O custo da medição das atividades decresceu substancialmente com o desenvolvimento dos sistemas e tecnologias de informação.

Como tantas outras criações humanas também este método só pôde passar à prática através da utilização de modernos e eficientes sistemas de informação. Sistemas com um poder computacional que, só muito recentemente se encontram ao alcance de todas as empresas. Só agora é possível aproveitar todas as reais potencialidades de gestão proporcionadas pela implementação do método ABC (KAPLAN;COOPER, 2000).

De acordo com Abbas (2001, p.37), tanto o ABC, quanto o ABM são termos novos, porém suas técnicas subjacentes têm uma longa história. No livro *"Improving and Profits in Wholesale Distribution – The Manifesting Glass Technique"* é encontrada uma metodologia detalhada usando uma abordagem baseada em atividades. O livro foi publicado no ano de 1981 pelos autores Artur Andersen, Robert L. Grottker e James W. Norris (PLAYER et. Al., 1997). Ainda segundo Abbas (2001, p.37), são também discutidos conceitos parecidos no livro *"Activity Costing and Input – Output Accounting"* do professor George J. Stabus publicado em 1971 por Richard D. Irwin (PLAYER et.al., 1997). Para Silva Junior (2000, p. 238), todo princípio do ABC baseia-se na lógica simples de que as organizações executam uma série de atividades para atingir seus objetivos e de que essas atividades consomem recursos (humanos, materiais, de instalações, equipamentos, etc.) que custam alguma coisa

para serem mantidos. O artigo de Khoury & Ancelevicz (2000, p.62), destaca que o “custeio ABC é uma tentativa de aperfeiçoamento do sistema tradicional de custos, principalmente quanto ao objetivo de tomada de decisões administrativas, tais como apreçamento, introdução e eliminação de produtos e/ou serviços e, quanta às filosofias recentes de administração da produção voltadas à qualidade e à competitividade, em função de sua maior acurácia”.

No livro *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*, escrito por Turney (1991) enfoca o melhor desempenho empresarial, como utilizar o método de custeio ABC e ABM para tomada de decisões e melhorar o desempenho empresarial.

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.347):

Os sistemas são integrados de tal modo que tanto o sistema de melhoria operacional quanto o Sistema ABC forneçam as informações necessárias aos relatórios financeiros periódicos externos. Além disso, o sistema de melhoria operacional atualiza índices geradores do custo da atividade do sistema ABC com base em mudanças sustentáveis na eficiência e na capacidade da atividade. O sistema ABC, por sua vez, é usado para o orçamento baseado na atividade, em que os recursos a serem fornecidos a todos os departamentos e processos de negócios da empresa são determinados pelas demandas previstas desses recursos de produtos, serviços e clientes. Usando os recursos de simulação no sistema ABC, os gerentes podem considerar as implicações de importantes mudanças no projeto de produto, mix de produtos e relacionamentos com fornecedores e clientes, e as informações do sistema ABC podem ser usadas para a definição do preço de transferência, a fim de informar aos departamentos operacionais e às unidades de marketing e de vendas sobre a economia das decisões de vendas ao cliente e ao produto.

A forma de custeamento por atividades apresenta a identificação dos recursos às atividades geradoras dos custos consumidos por produto, ou por outros objetos de custos, utilizando-se direcionadores de recursos e atividades, dentro do processo produtivo (BOISVERT, 1999, p.64).

Nesta forma de custeamento, a identificação dos custos às atividades é executada em todo fluxo produtivo, ou seja, alocado os recursos às atividades, por direcionadores de custos, sem barreiras dos centros de custos, compreendendo todo o processo produtivo. A forma de custeamento é executada com o auxílio de direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Conforme Boisvert (1999, p.69), os direcionadores de recursos medem a utilização dos recursos pelas atividades determinando o custo das atividades consumidoras de recursos; e os direcionadores de atividades servem para identificar as atividades aos objetos de custos. “Na visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma



visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas (...), o ABC (...) procura custear processos (...)”MARTINS (1996, p.304).

ABC é um sistema de custos que visa qualificar as atividades realizadas por uma empresa, utilizando vetores para alocar as despesas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O princípio básico do ABC é que as atividades são as causas dos custos, os produtos incorrem nestes mesmos custos através das atividades que eles exigem (MATTOS, 2002).

O sistema de custeio baseado na atividade, entretanto, fornece aos gerentes as informações necessárias para tornar variáveis praticamente todas as despesas administrativas; eles só podem adquirir, fornecer e manter os recursos necessários para suprir demandas específicas nos próximos anos (KAPLAN;COOPER , 2000, p.19).

Brimson (1996) enfatiza a força e os benefícios de uma metodologia de gestão de negócios baseada em atividades, demonstrando como pode ser aplicada em uma organização, tendo em vista que a precisa determinação dos custos gerenciais conduz a uma poderosa vantagem competitiva.

O sistema de custeio baseado em atividades é o que melhor atende as necessidades gerenciais de identificar a performance das atividades, os custos dos processos fundamentais e os custos das atividades que não agregam valor. Permite ainda levantar o balanço da qualidade e da produtividade e determinar o custo-meta da indústria.

Padoveze (1997, p.251), menciona que:

O custo ABC é definido comumente como um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividades, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades de cada produto. O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

O método ABC, evita ao máximo a alocação dos custos com base em critérios de rateios, pois o mesmo tem como uma das características o rastreamento dos custos para atribuí-los com exatidão a cada objeto de custeio.

De acordo com Sakamoto (1999, p.81)

O custeio baseado em atividades não deve ser pensado apenas como um sistema contábil histórico, que fornece informações de custos já incorridos na empresa. O ideal é que o ABC seja usado de forma ativa para estimar os custos de atividades que serão executadas no período corrente e em períodos futuros.

Kaplan e Cooper (1998, p. 127)

Assim, além de atribuir melhor os custos passados, o ABC permite mensurar com mais propriedade a quantidade de recursos consumidos nos negócios e atividades para tomadas de decisões que podem influenciar os custos incorridos no futuro.

Segundo Martins (1980, p.346),

Qualquer que seja o Sistema a ser adotado, qualquer que seja o número de detalhes necessários à sua alimentação e qualquer que seja a finalidade da sua implantação, sempre existirão problemas com a resistência do pessoal da produção, principalmente quando pela primeira vez são solicitados diversos dados dela.

Na forma de custeamento por centros de custos ou de atividade, a empresa apresenta negócios em centros, ou atividades, cada um com seus custos. Assim, cada divisão organizacional representará um centro de custos responsável pelas questões relativas à identificação, alocação e rateio dos custos, ou centros de atividade, responsáveis pela identificação por direcionadores de recursos das atividades consumidoras de custos. “As atividades são desempenhadas em resposta à necessidade de desenhar, produzir, comercializar e distribuir os produtos de acordo com a real demanda dos clientes e são elas que devem fazer parte os objetivos de observação, coleta registro e análise de um sistema de custeio” (NAKAGAWA, 1993, p.38).

## **2.6 Sistema orçamentário**

Horngren (1989, p.165) ressalta que: “Os sistemas orçamentários são mais comuns nas empresas de maior porte onde se desenvolvem técnicas formais e sofisticadas para servir à administração. Entretanto sua utilidade para as empresas pequenas não deve ser desprezada”.

Quanto à implantação de um sistema orçamentário ou de custos, Tung (1993) recomenda que se abandone qualquer otimismo nas estimativas do prazo de implantação de um sistema de controle de orçamento ou custos. Pode-se afirmar que uma certa dose de pessimismo será necessária para que se obtenha uma previsão mais próxima da realidade. Em outras palavras: tratando-se dos prazos de implantação e reformulação de sistemas de controles gerenciais, é necessário ser um pouco pessimista para ser realista. O analista não deve deixar iludir pela primeira impressão – quando esta indicar que a tarefa será simples, mas deve manter a administração informada quanto às eventualidades que possam estender

significativamente os prazos originalmente estimados para o início do funcionamento eficaz do novo sistema de controle.

Tung (1994, p.35) descreve que: “Do ponto de vista do controle, o sistema orçamentário incute no espírito de cada funcionário a noção do custo, economia, racionalização dos investimentos e lucro”.

Do ponto de vista de Tung (1994, p.213)

Nenhum sistema orçamentário é possível sem um bom sistema de contabilidade geral e de custos. Uma das premissas do orçamento é a comparabilidade dos dados reais com os orçados; ambos devem, portanto, basear-se sobre o mesmo plano de contas cuja estruturação tem entre muitos objetivos o de medir o desempenho de cada nível de gerência.

Uma das ferramentas que podem ser utilizadas nesse sentido é o orçamento baseado em atividade ou ABB (*activity-based budgeting*). A grande diferença do ABB para os orçamentos tradicionais está no planejamento e na orçamentação da empresa. Enquanto estes planejam e orçam recursos, aquele planeja e orça atividade.

Kaplan e Cooper (1998) explicam que o ABB é o custeio baseado em atividade invertido, utilizado para orçamento. Enquanto o ABC atribui os recursos às atividades e, posteriormente, aos objetivos de custo num fluxo de norte para sul, o ABB inverte as relações causais do modelo ABC e estabelece um fluxo de sul para norte, conforme apresentado na figura a seguir.

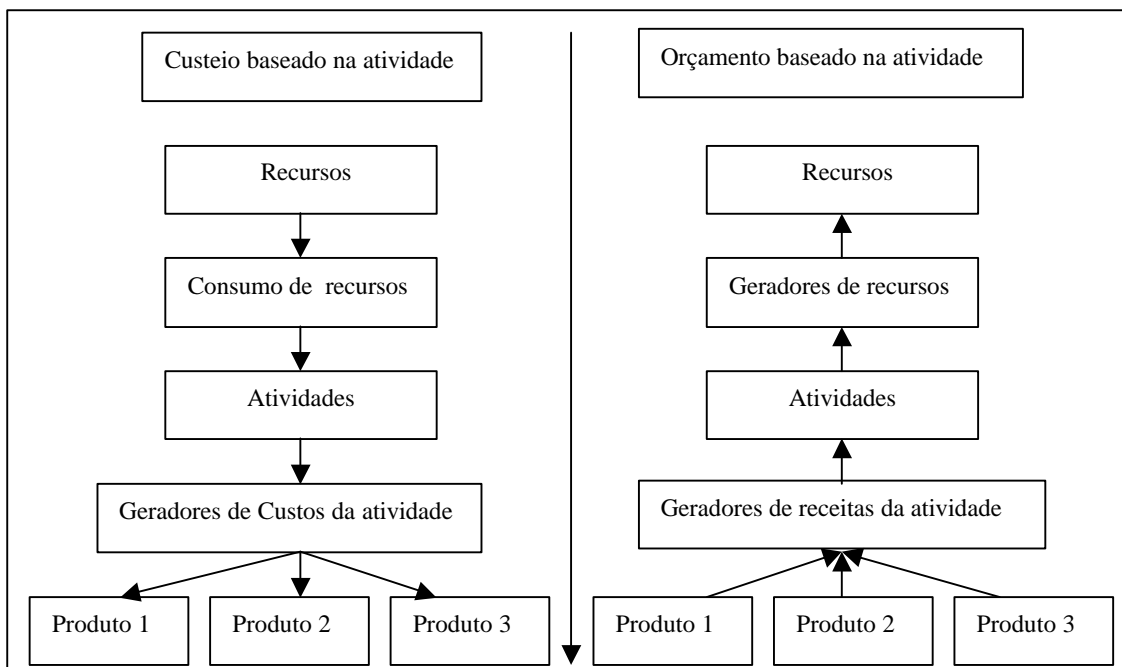


Figura 1 – Orçamento baseado em atividades.  
Fonte: KAPLAN e COOPER (1998, p.328).

Sob o ponto de vista de Benato (1993, p.9) o orçamento, instrumento básico do processo decisório da administração de Cooperativas, busca visualizar a antecipação dos resultados operacionais a serem atingidos.

Conforme (Tung, 1993, p.215)

Seria desnecessário mencionar os aspectos benéficos do sistema orçamentário para reduzir custos, pois o orçamento é como o barômetro: revela com antecedência as variações climáticas do custo fabril. No regime orçamentário, cada gerente de departamento é responsável pelas estimativas de despesas e de custo em função da escala da produção. As reuniões de fim de mês com o Departamento de Finanças servem para elucidar todos os desvios desfavoráveis em sua execução. Uma vez traçado o plano de redução de custo e feita sua incorporação ao plano orçamentário, seu controle torna-se muito menos trabalhoso.

Kaplan e Cooper (1998, p.336) referem que o orçamento em atividades “funciona obviamente, tanto em organizações de serviço quanto em indústrias. Depois de desenvolvido um modelo ABC para o custeio de serviços e clientes, sua aplicação de sul para o norte gera estimativas da demanda da atividade e exigências de recursos associados”.

Dentro de uma visão geral de integração organizacional, o que se tem notado é uma falta de domínio entre as diversas fases do controle gerencial que criam a produção das informações permitindo uma tomada de decisões com os dados até então catalogados, bem como o uso de técnicas de simulações que permitam vislumbrar uma perspectiva futura capaz de em comparação com o orçamento empresarial, apurar os resultados operacionais das organizações.

Para a construção desta integração se faz necessário a criação de uma metodologia que reflita os procedimentos necessários para a montagem de procedimentos orçamentários e que orientem os administradores das empresas. A criação de uma base de dados orçamentária se baseia no Plano de Contas Contábil. Tal plano deve ser o mais amplo, mais claro e representativo possível, capaz de espelhar a missão e o negócio da empresa.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), o ABB utiliza a seguinte seqüência de etapas:

Etapas 1) Estima o volume de produção e vendas esperado para o próximo período por produtos e clientes específicos. “A organização começa com estimativas do volume e do mix de produtos e vendas esperado. As estimativas incluem não apenas os produtos e serviços que serão vendidos, mas também os clientes (ou tipos de clientes) que os comprarão”. No caso da Cooperativa será orçado primeiro o físico recebido dos produtos agrícolas (soja, milho, trigo), e o custo das atividades destes recebimentos. As estimativas da demanda devem ser bem específicas, contendo o detalhamento sobre os processos de

recebimento e venda destes produtos, analisados por meio de dados históricos de recebimento, de vendas e comportamento do mercado (banco de dados, pesquisa mercadológica e *benchmarking*).

Kaplan e Cooper (1998) explicam que a previsão da demanda das atividades organizacionais no ABB deve ser idêntica à utilizada no orçamento convencional para o cálculo de orçamentos para aquisição de material, utilização de equipamento e fornecimento de mão-de-obra direta com base no mix de produção previsto para o ano seguinte. Nessa etapa, a diferença entre o orçamento baseado em atividades e o orçamento convencional está na abrangência. O ABB amplia o orçamento as atividades indiretas e de apoio. Kaplan e Cooper (1998, p. 330) afirmam, ainda, que o “orçamento baseado em atividade estima a quantidade esperada de todos os geradores do custo da atividade”.

Etapa 2) Prevê a demanda de atividades organizacionais. O orçamento por atividade continua com a previsão da demanda das atividades das fundações de amparo necessárias para suprir o número de projetos. O orçamento por atividades prevê as demandas referentes a todas as atividades secundárias e de apoio. O orçamento por atividades estima a quantidade esperada de todos os geradores de custo da atividade. Por exemplo, com base no número de recebimento de produtos agrícolas A é possível estimar a quantidade de recebimento desta atividade para o próximo período orçado, estimados na primeira etapa.

Etapa 3) Calcula as demandas dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais. “Com o conhecimento da quantidade esperada de demanda de atividades, a equipe de orçamento estima então os recursos que devem ser supridos para a realização do nível de atividade demandado. A previsão do suprimento de recursos baseia-se na compreensão da eficiência subjacente à execução das atividades” (Kaplan e Cooper, 1998, p.330). Kaplan e Cooper (1998, p. 330) explicam que, “No caso dos recursos temporários, que servem de apoio a diversas atividades, a demanda total torna-se a soma das demandas de recursos de todas as atividades realizadas pelos recursos temporários”.

Etapa 4) Define a oferta real de recursos necessários para suprir as demandas. Nessa etapa “o processo orçamentário converte a demanda dos recursos necessários para a realização das atividades (calculada na terceira etapa) em uma estimativa dos recursos totais de cada tipo que devem ser fornecidos” (Kaplan e Cooper, 1998 p. 331). Assim, o orçamento baseado em atividades tenta aproximar a oferta futura dos recursos, não modela-la perfeitamente. Após o cálculo inicial do orçamento, pode-se desenvolver novos perfis para as necessidades ou ajusta a oferta prevista.

Kaplan e Cooper (1998, p. 332) explicam que, “Em geral, cada recurso possui um perfil de dispêndio específico (...). Esses perfis revelam as modificações no suprimento de cada recurso de acordo com o volume de atividade”. De acordo com os referidos autores, o ABB utiliza três perfis básicos: os recursos flexíveis, os recursos fixos comprometidos e os recursos comprometidos pós- etapa.

No que concerne aos recursos flexíveis, como energia elétrica utilizada ou mão-de-obra paga, Kaplan e Cooper (1988) defendem que “a oferta pode corresponder à demanda por esses recursos. Esse perfil leva a custos de oferta de recursos essencialmente alinhados com a demanda”, conforme pode ser observado na Figura 3.

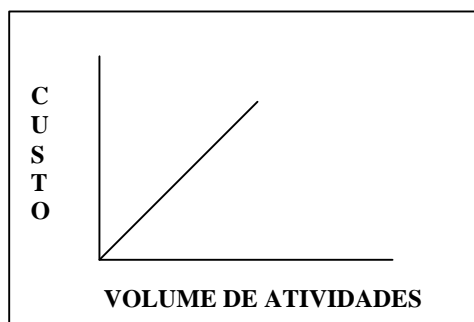


Figura 2 – Perfil do dispêndio: recursos flexíveis.

Fonte: KAPLAN e COOPER (1998, p.332).

Tratando-se dos recursos fixos comprometidos, como, por exemplo, a depreciação de computadores, Kaplan e Cooper (1998, p.333) referem que “qualquer demanda que seja inferior a capacidade dos recursos comprometidos pode ser suprida pela oferta existente, sem dispêndios adicionais. Portanto, esse perfil mostra que as variações na demanda não provocam mudanças nos dispêndios”. A figura 4 mostra esse perfil.

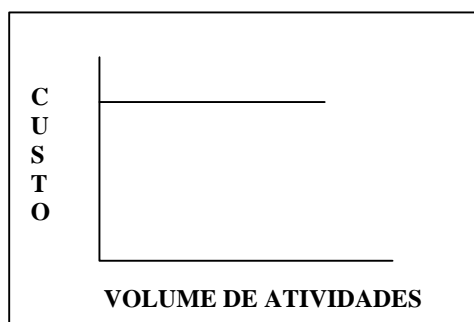


Figura 3 – Perfil do dispêndio: recursos fixos comprometidos.

Fonte: KAPLAN e COOPER (1998, p.333).

Finalmente apresentam-se os recursos comprometidos por etapa, que são caracterizados pelo aumento da oferta dos recursos em etapas definidas acompanhando o aumento da demanda, como apresentado na Figura 05.

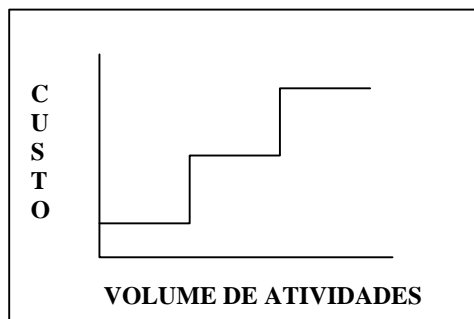


Figura 4 – Perfil do dispendio: recursos fixos comprometidos.

Fonte: KAPLAN e COOPER (1998, p.333).

Etapa 5) Nesta etapa determina-se a capacidade prática da atividade, que é a capacidade do primeiro recurso que limita a capacidade da empresa de realizar a atividade. Kaplan e Cooper (1988) reconhecem o orçamento baseado em atividades como uma importante ferramenta de previsão de custos que permite o cálculo com antecedência das taxas de geradores de custo da atividade, o que possibilita o uso dessas informações em tempo real para a tomada de decisões sobre produtos e clientes. Kaplan e Cooper (1998) lembram, porém, que é necessário ter atenção ao utilizar o ABB. A utilização de níveis projetados de atividade, por exemplo, para calcular as taxas de geradores de custos (previstas na Etapa 2) pode lançar a organização no “caminho da morte”. Para exemplificar como isso pode acontecer, Kaplan e Cooper (1998) citam o exemplo da atividade processar pedido de cliente, em que a maioria dos recursos fornecidos para executá-la é fixa em curto prazo.

“Se os níveis da atividade caem – devido a uma desaceleração na atividade econômica ou à perda de um cliente importante –, a taxa do gerador de custos da atividade aumentará (um cálculo aritmético simples, pois a despesa, numerador do cálculo permanece constante enquanto o denominador, taxa do gerador de custos, diminui). Se a taxa geradora de custos da atividade, agora mais elevada, é utilizada para determinar os preços, os descontos e as decisões de aceitação de pedidos, a empresa pode definir um preço de referência mais alto, a fim de compensar o aumento da taxa do gerador de custos. Mas essa medida pode reduzir ainda mais os níveis da atividade, se os clientes reagirem a tentativa da empresa de recuperar o excesso de capacidade à sua custa” (Kaplan e Cooper, 1998, p. 132-133). Se os níveis reduzidos da atividade, citados no exemplo, forem utilizados novamente

para o cálculo da taxa do gerador de custos, as taxa para o próximo período crescerá ainda mais, gerando um ciclo vicioso que poderá resultar em perda de mais negócios. Para que isso não aconteça, Kaplan e Cooper (1988, p.133) referem que “é preciso obter uma informação adicional extremamente importante: quantos pedidos de clientes poderiam ser processados no período com base nos recursos fornecidos?”. Essa nova informação representa a capacidade prática dos recursos destinados à execução da atividade e constitui-se na Etapa 5 do orçamento baseado em atividades.

Define a capacidade da atividade. Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.334), “Depois de identificados todos os recursos da atividade, o usuário pode determinar a capacidade prática, que é a capacidade do primeiro recurso que limita a capacidade da empresa de realizar a atividade”. Por exemplo: dada a indivisibilidade da capacidade dos recursos, sua oferta geralmente supera a demanda prevista. Uma vez determinado o nível de oferta, o sistema trabalha de trás para frente, para determinar que elemento restringe a quantidade máxima da atividade.

Com relação à implantação do orçamento baseado em atividades, pode-se inferir que, se realizada com sucesso, a empresa poderá ter maior controle sobre a estrutura de seus custos e atividades. Kaplan e Cooper (1998, p. 336) lembram, porém, que, “Na prática, obviamente, o ABB não é um exercício simples. A organização terá que especificar muitos detalhes sobre o suprimento das demandas de produção e vendas, sobre a eficiência subjacente de todas as atividades organizacionais e sobre o padrão de dispêndio e oferta de recursos individuais”.

## **2.7 Considerações sobre o Capítulo**

Neste capítulo, expôs-se a fundamentação teórica que contempla temas como: planejamento orçamentário, contabilidade de custos, gerenciamento de custos, assuntos estes relacionados com o objetivo de propiciar um embasamento para o desenvolvimento do trabalho de gestão de custos e orçamento, procurando relacionar a previsão orçamentária por atividade, através do demonstrativo orçamentário, trabalho este utilizado como ferramenta para fins gerenciais e tomada de decisões.

A necessidade da gestão de custos dentro das Organizações foi pesquisada em publicações de vários autores clássicos. Foram avaliadas estas bibliografias que serviram



como base para propor uma metodologia para a determinação do demonstrativo orçamentário para as Unidades (filiais), da Cooperativa pelo sistema de custeio ABC.

A proposta é desenvolver um modelo de sistema de custos para atender as necessidades dos gerentes, através de um demonstrativo de resultado orçamentário específico para cada Unidade (filial). Através deste sistema os gerentes obterão as informações necessárias, podendo acompanhar suas receitas, custos, bem como do resultado da Unidade, negócios e atividades, através do demonstrativo de resultado orçamentário próprio, baseado no sistema de custeio ABC, e acompanhar sua evolução dos valores previstos e realizados, e quanto estão contribuindo para a organização.

### **3 METODOLOGIA: PROPOSTA DE UM MODELO PARA AVALIAÇÃO DE CUSTOS E ORÇAMENTOS DE ATIVIDADES DA ORGANIZAÇÃO**

Para o desenvolvimento do modelo selecionou-se uma área piloto para sua validação e estruturou-se uma metodologia baseada no orçamento por atividades.

Será descrita neste capítulo a proposta de um modelo de orçamento baseado no sistema de custeio ABC, para identificar os custos e o desempenho das atividades da Organização, determinar e avaliar os custos das Unidades (filiais) bem como a avaliação de desempenho de cada Unidade. O modelo deste trabalho foi testado junto a uma Organização (Cooperativa), e foram estudados especificamente alguns processos nela praticados, a fim de obter indicadores de melhoria, deficitário na organização pesquisada.

O principal fator deficitário dentro da Organização é o acompanhamento pelos Gerentes das Unidades sobre o demonstrativo de resultado próprio para cada Unidade, já que existe somente um demonstrativo de resultado geral na Organização. O objetivo desta iniciativa foi colocar a disposição da alta gerência, uma ferramenta estratégica de suporte e decisão, através da criação de um modelo de orçamento que permita o monitoramento das informações fundamentais para a tomada de decisão com maior agilidade e segurança.

A Organização, onde foi efetuada a pesquisa, necessita do desenvolvimento e implementação de um sistema de demonstrativo de resultado para acompanhamento do orçamento que possibilite a alocação dos custos por áreas de negócios e atividades, e a elaboração de plano de contas que atenda as necessidades gerenciais para cada Unidade, para apontamento dos custos, visando aprimorar seus resultados, para fins de tomada de decisões.

#### **3.1 Caracterização da Pesquisa**

Esta pesquisa é quanto a sua natureza, caracterizada como sendo uma pesquisa aplicada, objetivando gerar conhecimentos para aplicação prática na solução de problemas específicos. Quanto às técnicas para o resultado do trabalho foi adotada a técnica de pesquisa através de entrevistas realizadas junto aos gerentes das Unidades da Organização para levantamento e conhecimento das chamadas operações típicas da Cooperativa, incluindo neste item a verificação do sistema de custo que utilizam. Quanto à forma de

abordagem é do tipo qualitativa, com o intuito de captar alguns aspectos importantes dos processos analisados. Do ponto de vista dos objetivos, enquadra-se como exploratória visando proporcionar uma maior aproximação e familiaridade com o problema em relação a um fato. A confidencialidade das informações quantitativas da Organização foram mantidas, uma vez que não há interesse quanto aos valores apresentados, mas quanto ao *modus operandi* do sistema de custos da Organização pesquisada.

### **3.2 Natureza da Pesquisa**

Quanto a sua natureza, o trabalho a ser desenvolvido caracteriza-se como um estudo de caso que pode oferecer, através da análise de um caso isolado, inúmeras informações úteis à administração da organização, aumentando o conhecimento em relação ao assunto pesquisado. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos (Gil, 1991), pode ser um estudo de caso, quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

### **3.3 Considerações iniciais**

Para definir o caminho relacionado ao processo de apropriação de receitas, custos da Organização para as Unidades, negócios e atividades, inicialmente foi feita uma análise no banco de dados que a empresa possuía. Para saber o que poderia ser aproveitado em termos de controle de custos, o que deveria ser modificado e o que definitivamente teria que ser eliminado foi delineado uma meta de onde realmente a empresa pretendia chegar. O resultado final desejado pelo sistema proposto, e das pessoas envolvidas diretamente no sistema, consistiu em fornecer um sistema para a organização em que os gerentes tenham sua participação na elaboração do orçamento e também conhecimento nos resultados das Unidades por eles administradas. Concluída esta análise, partiu-se para a definição dos critérios para que se possa fornecer as informações gerenciais e procedimentos para apuração de resultados individuais, por Unidade (filial), por negócios e atividades, com base no sistema ABC.

Considerando que a Organização possui uma estrutura de administração centralizada, onde são definidas políticas e estratégias estendidas a todas as Unidades, e sendo que a mesma não possui uma estrutura contábil de alocação de custos diretamente aos negócios e atividades, foi adotado o critério comparativo entre o sistema atualmente utilizado, CUSTOS POR ABSORÇÃO, e o sistema de custos proposto ABC, proporcionando assim a análise e definição da viabilidade dos processos e controles.

### 3.4 Método Proposto

Para melhor visualização do modelo a ser seguido, apresenta-se um fluxograma das etapas a serem desenvolvidas, conforme apresenta na figura seguinte:

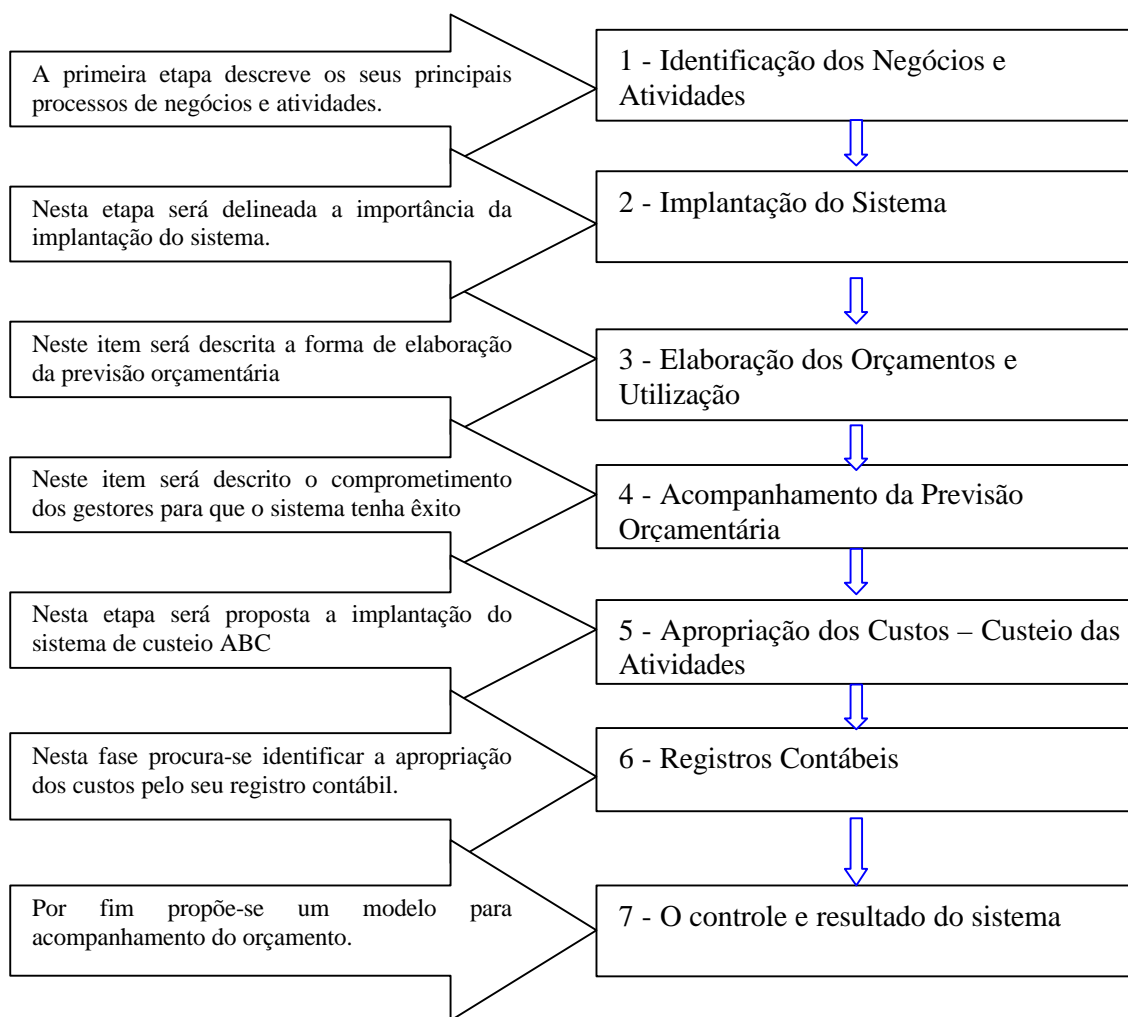


Figura 5: Fluxograma das etapas do modelo  
Fonte: O autor

### 3.4.1 Identificação dos negócios e atividades: ilustração da Cooperativa

O primeiro passo consiste em estabelecer uma representação da empresa que descreva os seus principais processos de negócios e atividades, conforme se observa na figura 5:

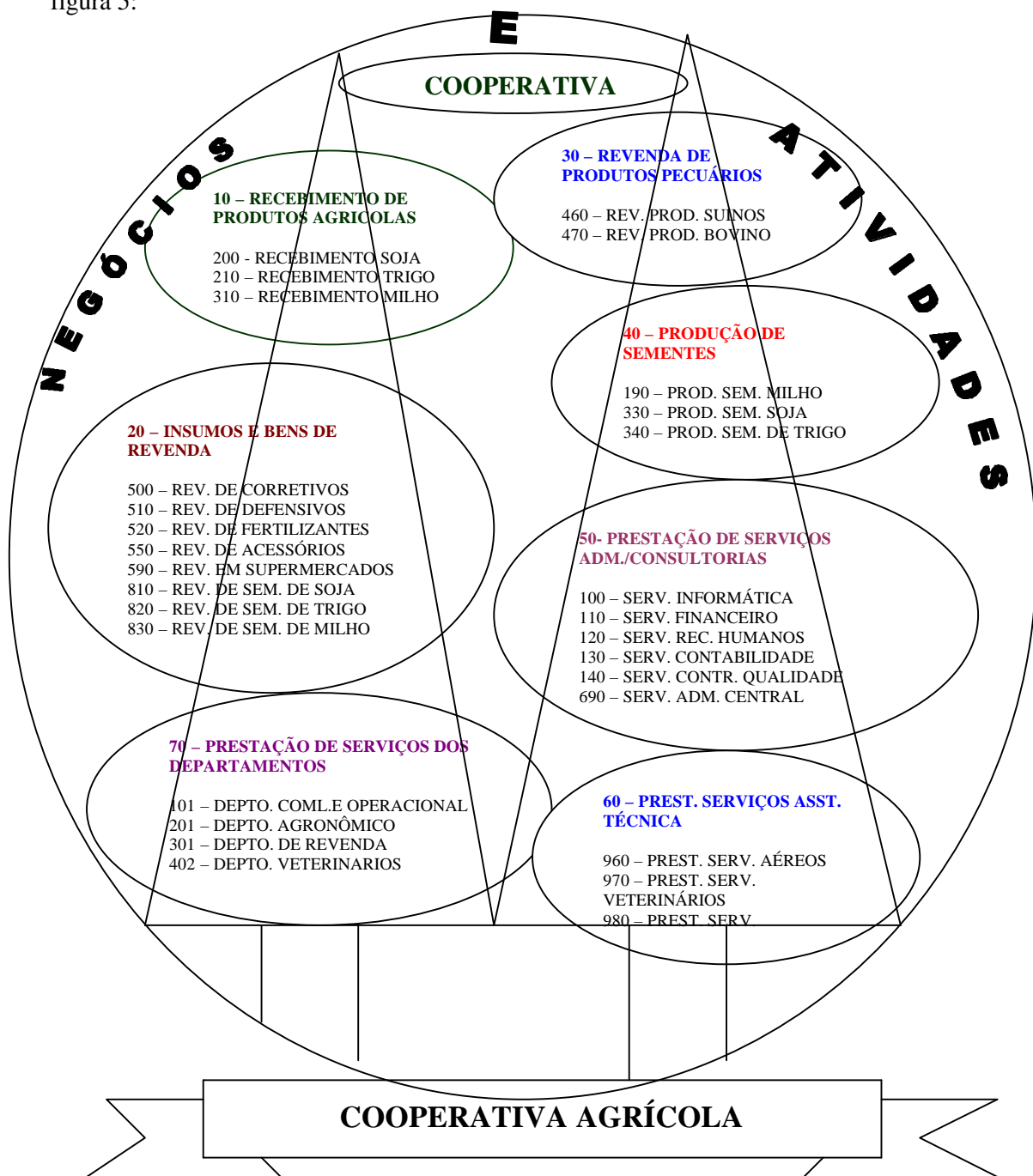


Figura 6 - Processos de negócios e atividades adaptado à Cooperativa

Fonte: o autor

### 3.4.2 Implantação do sistema: procedimentos sugeridos

O sistema orçamentário por atividade caracteriza-se pelo registro das informações referentes ao desempenho operacional e financeiro de todas as atividades significativas da empresa, relativas a um determinado processo de produção.

Realizado o teste e as possíveis adequações, o sistema estará pronto para ser operacionalizado, mas por mais testado que um sistema seja, após a implantação normalmente são evidenciadas oportunidades de aprimoramento não constatadas quando da modelagem.

Este processo de melhoramento do sistema não deve ser uma ação reativa e ocasional.

Deve ser resultante de uma rotina de verificação contínua, realizada normalmente dentro da empresa. Esta necessidade dá origem à próxima atividade do ciclo de desenvolvimento do sistema.

Para isso é necessário que, ao implantar o sistema de custos, o processo orçamentário inclua certa flexibilidade admitindo que um programa possa ser típico de uma determinada função. A simples adoção de um novo sistema ou uma nova solução, mesmo sem a intenção de revolucionar a empresa, implica na reavaliação de processos, definição e alinhamento das estratégias de negócio da empresa no mercado.

Se todas essas despesas fossem registradas numa conta única para a empresa como um todo, não haveria possibilidade de localizar os eventuais excessos cometidos por determinado departamento ou funcionário. Dessa forma, não haveria possibilidade de tomar medidas corretivas, e conseqüentemente a empresa se privaria da possibilidade de melhorar seu desempenho.

No tocante ao custo industrial, a empresa procura manter sempre o custo fabril no nível mais baixo possível. Para tal, os fatores do custo são rigidamente controlados. O custo-padrão tem os mesmos princípios do orçamento, no sentido de projetar-se para o futuro com os detalhes necessários para acompanhamento e controle. Desta forma, o custo-padrão constitui parte do processo do controle orçamentário, estando sua esfera de ação restrita à área da produção.

A formulação de um plano orçamentário requer funcionários capacitados e dedicação de todas as pessoas envolvidas. Como fazer a implantação? As opiniões variam: para alguns, a implantação deve ser global; para outros, ela deve caminhar gradualmente de acordo com

as possibilidades. A prática mostra que apesar de ser simples, a elaboração do orçamento e sua aplicação à vida empresarial apresentam sempre muitas arestas que só com o tempo podem ser sanadas. Em qualquer organização a aplicação de um sistema de trabalho mais radical encontra tanto entusiasmo como resistência de seus funcionários. Sempre existe alguém indiferente e até contrário a qualquer tentativa de alteração do sistema de trabalho que já lhe é familiar.

Nessa circunstância, um programa de treinamento é aconselhável antes de qualquer tentativa de implantar o novo processo de trabalho em sua área de atuação. Só haverá motivação quando cada um estiver conscientizado dos efeitos benéficos do novo sistema de trabalho em sua esfera de responsabilidade. Essa mudança de mentalidade não é fácil. Em certas circunstâncias a educação orçamentária é um trabalho penoso, demorado e até frustrante para os responsáveis pela implantação.

A tática, nessa condição, é iniciar a implantação nas áreas que apresentem maior receptividade. Diante do bom resultado alcançado nessas áreas, as demais tenderão a seguir o mesmo caminho facilitando assim a seqüência do trabalho.

### 3.4.3 A elaboração dos orçamentos e utilização

O terceiro passo para implantação do modelo proposto é a elaboração da previsão orçamentária conforme modelo no apêndice 1. A alta gerência e a diretoria querem um orçamento porque desejam ter uma previsão do volume de negócios que a empresa pode esperar realizar, do custo dessas transações e da natureza desses custos. A alta gerência poderia elaborar o orçamento, mas isso não faz sentido. Foram nomeados múltiplos níveis de gerência para dirigir e assumir a responsabilidade por todas as atividades necessárias a condução dos negócios da empresa. Tanto por terem maior conhecimento das atividades específicas quanto por serem responsáveis por elas, espera-se que todos os gerentes contribuam para os planos e as previsões para o período seguinte.

Um trabalho exaustivo de análise das atividades subjacentes a esses procedimentos e técnicas é essencial e envolve, muitas vezes, retrabalhos, destinados a corrigir erros de interpretação, muito comuns nessa oportunidade. Mesmo com todo o retrabalho que venha a ser efetuado, geralmente descobre-se, mais à frente, que muitos detalhes escaparam às revisões preliminares e que, portanto, novos retrabalhos são requeridos.

Todo esse processo, que envolve, pelo menos parcialmente, a aplicação da técnica de tentativa erro - correção, tende a acarretar significativa perda de tempo, tornando, na prática, impossível prever com exatidão ou até com razoável aproximação o prazo requerido para a implantação ou renovação de um sistema de controle. Como regra, deve-se considerar que o que teoricamente parece ser tarefa fácil torna-se uma caminhada penosa e lenta, quando se trata de orçamentos.

A figura abaixo mostra o modelo do sistema de custos através do demonstrativo de resultado orçamentário, com base no sistema de custeio ABC, por negócios e atividades, e o desenvolvimento da previsão orçamentária, e como implementá-lo, fornecendo uma visão dos processos para a elaboração da previsão orçamentária na Cooperativa.

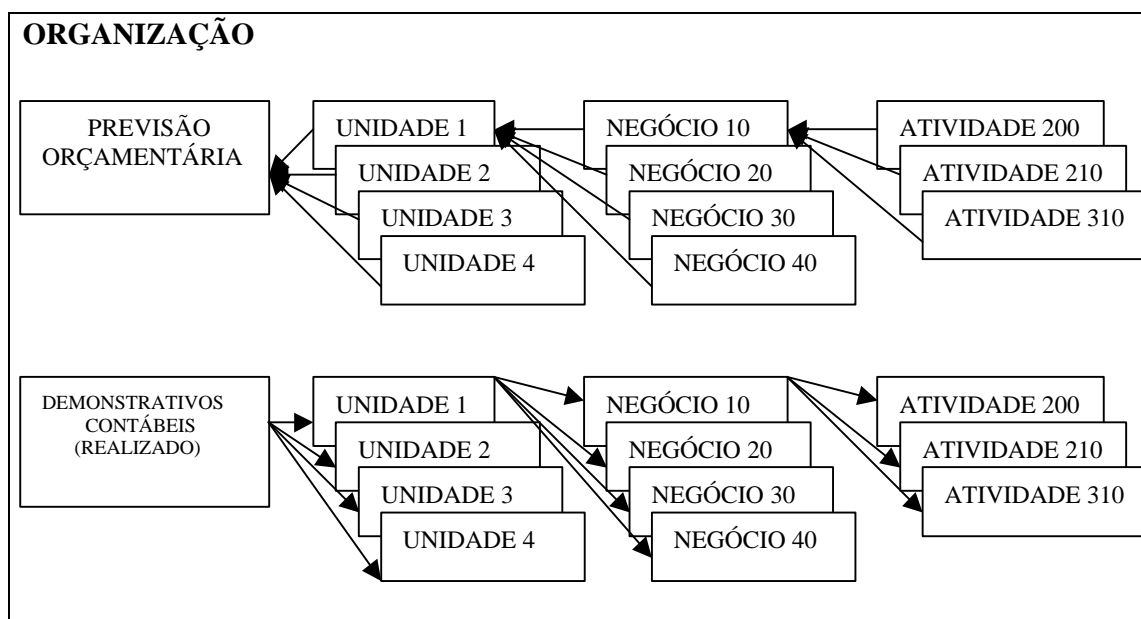


Figura 7- Etapas do processo da previsão orçamentária

Fonte: o autor

#### 3.4.4 O acompanhamento da previsão orçamentária

O acompanhamento da previsão orçamentária é de fundamental importância para que o sistema tenha consistência. Um bom sistema necessita de boas informações e acompanhamento.

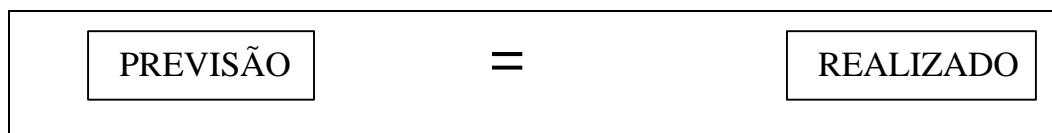


Figura 8 - Acompanhamento da previsão orçamentária

Fonte: o autor



### 3.4.5 Apropriação dos custos - Custeio das Atividades

A identificação dos custos, conforme modelo proposto, deve ser inserida no modelo do orçamento por atividade, através da elaboração do demonstrativo de resultado orçamentário, para ser acompanhado a evolução dos resultados e apurar os custos de maneira mais exata.

Para minimizar a complexibilidade dos sistemas considerados para implantação em uma empresa, o administrador fará bem em submeter cada um deles ao teste da essencialidade. Ou seja: cada operação prevista deve ser analisada para se estabelecer se é realmente necessária ou se pode ser substituída por outra operação mais simples, o mesmo tipo de análise é aplicado às diversas atividades relevantes da empresa quando se adota o sistema de custeio baseado em atividades (custeio ABC). Algumas empresas só pensam seriamente na adoção ou no aperfeiçoamento de um sistema de controle quando os prejuízos começam a aparecer. Muitas vezes, o sistema orçamentário é visto apenas em seu aspecto mecanicista, transformando-se em ferramenta inanimada nas mãos do gerente. Os fatores humanos nas operações orçamentárias são mais importantes do que técnicas contábeis. É comum que se atribua à ausência de um sistema de controle ou à ineficiência de um sistema existente as origens dos problemas financeiros constatados.

Os custos, referentes aos negócios realizados pela organização deverão ser alocados ou rateados a determinada atividade para um ou mais locais, conforme a relação que possuam com estas atividades ou locais.

Quando da ocorrência de gastos gerais, as situações devem ser analisadas, pois nestes casos, o rateio deve ser considerado como última alternativa, sendo a preferência pela alocação destes custos a determinado negócio ou atividade de um local específico.

Os documentos comprovativos dos custos deverão conter as seguintes informações:

- Verificar se o documento é uso ou consumo ou matéria prima;
- Informar qual a Unidade que gerou este lançamento;
- Informar em que Negócios e Atividades lançar;
- Informar para que ou para quem foi utilizada esta receita ou gasto;
- Utilizar o plano de contas corretamente;

Os Custos Diretos das Unidades são alocados diretamente a um negócio e atividade em específico, no próprio local. Tais custos, portanto não serão rateadas.

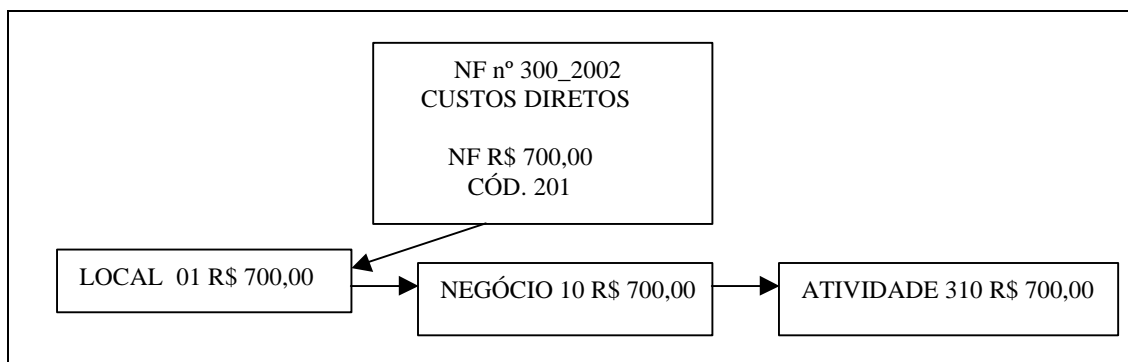


Figura 9 - Lançamento contábil custos diretos  
Fonte: o autor

Os custos semi-diretos são os que deverão ser alocados aos produtos de cada local através de critérios de rateio definidos pela empresa, que podem ser do próprio local ou geral, conforme apêndice 3. Exemplo: Apropriar uma determinado custo no valor de R\$ 300,00 para Unidade 03 Assis Chateaubriand, referente ao negócio 10 recebimento de produtos agrícolas, para a atividade 200 recebimento de soja, 210 recebimento de trigo, e 310 recebimento de milho, conforme visto na figura 10.

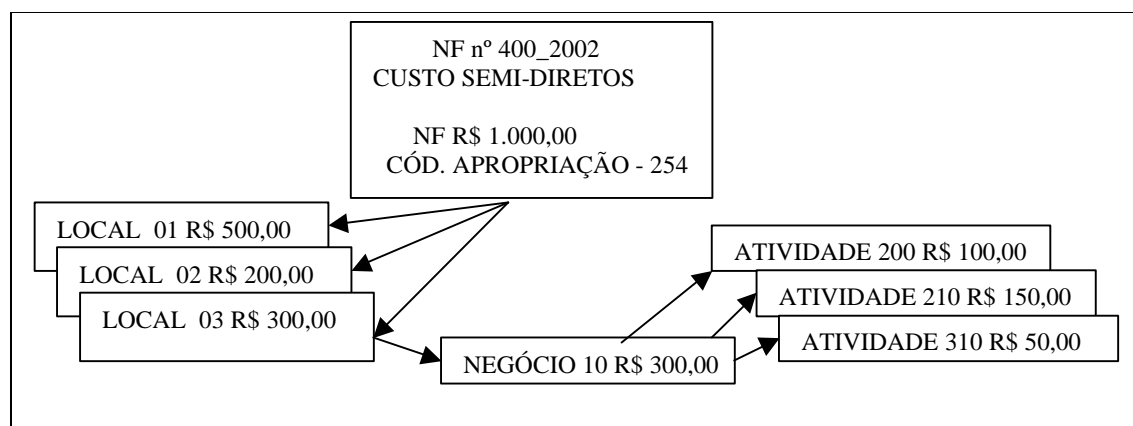


Figura 10 – Custos semi-diretos no local apropriados para várias atividades, apêndice 3.  
Fonte: o autor.

Já os custos gerais são realizados em benefício de toda a empresa e também se relaciona a todos os locais, porém, são referentes a uma área de negócios, por isso deverão ser apropriados a uma ou mais atividades desta área de negócios para todos os locais, através de critérios de apropriação (apêndice 4). Exemplo: Custos do departamento de

comercialização da Administração Central aloca-se os custos para todas as Unidades, negócios e atividades, com base nas CDR custos diretos realizados de cada local. Exemplo: Apropriar um determinado custo no valor de R\$ 200,00 para Atividade (210) recebimento de trigo, referente ao negócio (10) recebimento de produtos agrícolas para todos os locais.

A figura seguinte apresenta o modelo para alocação dos custos semi-diretos apropriados nas atividades e negócios, conforme critério de apropriação pré-determinado.

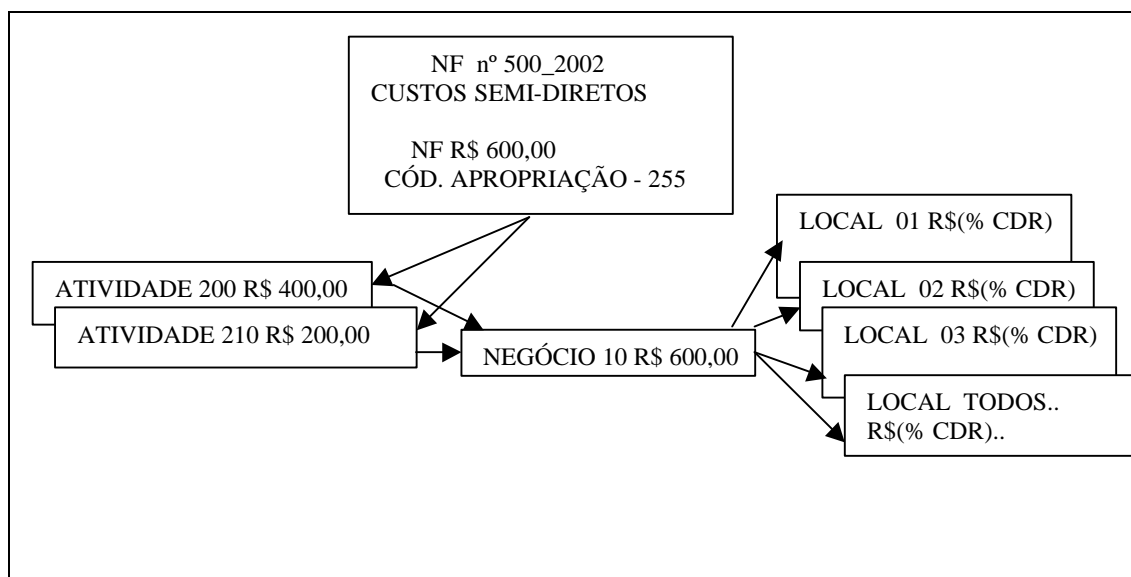


Figura 11 -Custos apropriados para algumas atividades para todos os locais, apêndice 4

Fonte: o autor.

Os custos indiretos serão realizados em benefício de toda a empresa pelas áreas de apoio, por isso relacionam-se a todos os locais e negócios e atividades. Ex: apropriar um determinado custo das consultorias ou diretoria da empresa no valor de R\$900,00, para todos as Unidades, negócios e Atividades, conforme código específico (299), com base nos custos diretos realizados (CDR), conforme demonstra na figura 12.

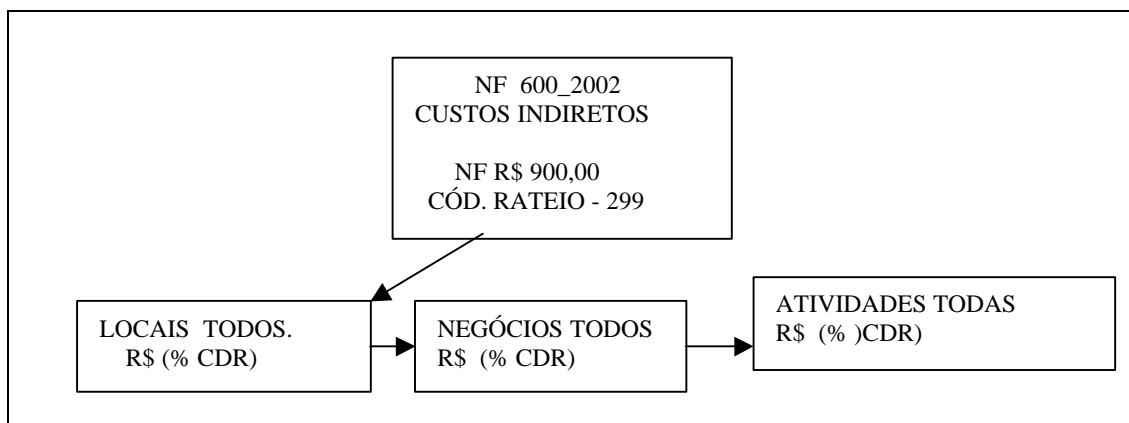


Figura 12 - Custos indiretos apropriados para todos os locais, negócios e atividades.

Fonte: o autor

A Energia Elétrica, Água e Telefone/Fax da Administração Central, em função de não haver separação na utilização destes recursos, na Administração Central e Unidade, somente uma fatura, foi definido alocar estes custos para todas as Unidades, negócios e atividades de acordo com os custos diretos realizados (CDR), de cada Unidade, negócio e Atividade, em código específico (299).

### 3.4.6 Registros contábeis

Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e custos, com obediência aos princípios de contabilidade.

Quando os gerentes se envolvem no processo dos seus gastos, acompanham e participam dos resultados da Unidade, aumenta seu comprometimento na Organização.

Para apropriar as receitas e gastos foi desenvolvido um modelo conforme figura 13, através dos lançamentos contábeis.



Figura 13 - Modelo dos lançamentos e registros contábeis

Fonte: o autor

É imprescindível a informação correta do local, negócio e atividade, no documento fiscal para que o responsável pelo lançamento contábil o faça com precisão. O lançamento errado na contabilidade faz com que o direcionamento do custo seja apropriado de forma errônea. Se apropriado de forma incorreta será distorcido os custos da Unidade pelo qual foi feito este lançamento.

O demonstrativo orçamentário se torna um instrumento básico do processo de tomada de decisão, pois nele transparece um elenco de medidas e expectativas que constituem o programa de ação e responsabilidade de cada pessoa e departamento da Organização.

O demonstrativo de resultado orçamentário mostra o acompanhamento dos custos previstos e realizados, e serve também para acompanhamento na tomada de decisões. A figura abaixo ilustra os lançamentos dos dados para o demonstrativo de resultado orçamentário.

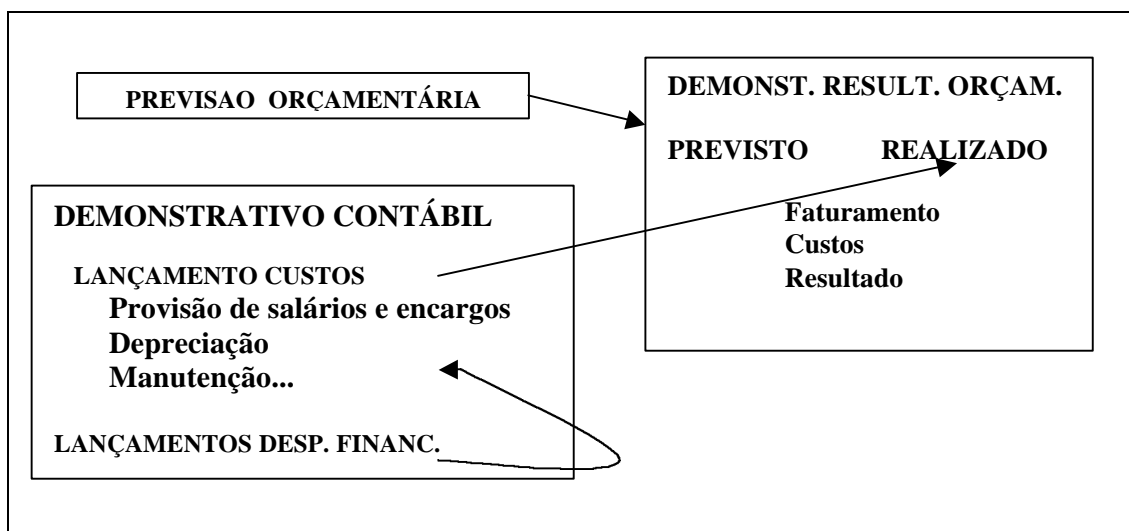


Figura 14- Lançamentos dos dados para o demonstrativo de resultado orçamentário

Fonte: o autor

Os lançamentos contábeis registrados na contabilidade serão apropriados através do plano de contas próprio ao demonstrativo de resultado orçamentário. As despesas que não fazem parte do orçamento, como as despesas de regime de caixa, imobilizado, despesas financeiras (juros pagos e recebidos), são desviados por um código especial, e não será inserido no orçamento.

Todas as receitas, custos, referentes aos negócios realizados pela Cooperativa, deverão ser alocadas a um determinado negócio, atividade, para um ou mais locais, conforme a relação que possuam com esta Unidade.

- Negócios da Organização: Representam o conjunto de atividades com os quais a Organização opera e comercializa seus produtos e os serviços prestados, portanto cada conjunto de atividades específico é identificado como negócios.
- Bases de alocação dos custos: São as quantidades físicas e valores financeiros que servirão de base para determinar a proporção de alocação dos custos para os negócios, atividades e locais; sendo eles:
  1. FR – Rateio com base no físico recebido dos produtos agrícolas em cada unidade;
  2. CDR – Rateio com base nos custos diretos já efetuados pelas atividades e unidades;
  3. AE – Alocação especial com base em tabela pré-estabelecida, para energia elétrica, água e telefone da Administração Central.

A transferência de valores relativos a custos, que pertencem a Administração Central, deverá ocorrer por meio de "AVISO DE LANÇAMENTO", ou seja, transferência de numerários, devendo ser informado no documento a qual consultoria/departamento pertence o custo, e enviados para o setor contábil.

Quando da realização das diversas operações que necessitam de apropriação dos custos com base em algum critério de rateio deve-se observar e informar a(s) atividade(s) adequada(s) para a situação.

Estes critérios de rateios devem ser utilizados somente se esgotarem todas as alternativas de utilizar apropriação de custos diretos as atividades.

#### 3.4.7 O controle e resultados do sistema

Nas pequenas empresas, o sistema orçamentário está sob orientação do gerente financeiro. Nas médias empresas, geralmente é o Controller que se responsabiliza pelo sistema orçamentário. Com frequência há, nessas empresas, um departamento específico, o departamento de planejamento e controle financeiro ou simplesmente, departamento de orçamentos, encarregado de elaborar e coordenar o plano orçamentário da empresa, sempre sob a orientação do Controller.

Nas grandes corporações as funções orçamentárias são mais complexas, razão pela qual há um diretor de orçamentos. Na figura abaixo é demonstrado um modelo do controle do departamento de custos e orçamentos.

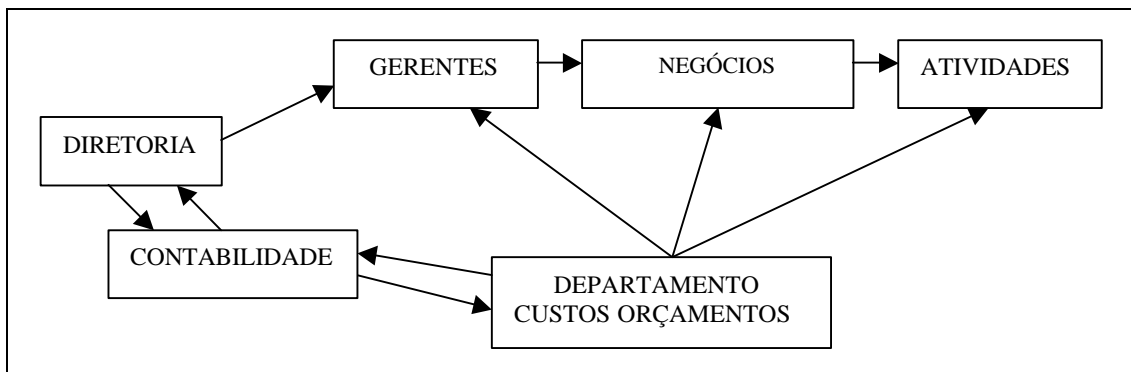


Figura 15- Controle do departamento de custos e orçamento

Fonte: o autor

Os departamentos de planejamento financeiro e de contabilidade trabalham em conjunto para preparar essa base. Normalmente através desse trabalho esses departamentos se familiarizam com os aspectos do planejamento e da contabilização. Os pontos a aperfeiçoar são discutidos por ambos, e os melhoramentos a introduzir no sistema contábil também são estudados em conjunto, o que facilita sobremaneira o planejamento e o registro futuro. Esta aplicação habilita a empresa a controlar seus custos

O sistema orçamentário elimina “doenças” da empresa, através da comparação entre estimativas e realizações localizam-se os pontos fortes e os pontos fracos da empresa.

As principais tarefas do departamento de custos e orçamento são:

- Preparar a infra-estrutura do sistema orçamentário;
- Elaborar um cronograma para o orçamento, desdobrando em responsabilidades individuais;
- Fornecer a todos os departamentos os dados de informações de que estes venham a necessitar;
- Coordenar e consolidar os dados submetidos pelos diferentes departamentos inclusive analisando-os preliminarmente;
- Preparar o orçamento provisório para apresentá-lo na reunião da Comissão do Orçamento;
- Preparar os relatórios de acompanhamento inclusive às análises das variações ocorridas;

- Preparar os estudos especiais a fim de assessorar os diversos departamentos em sua tarefa de tomar decisões.

### 3.5 Benefícios obtidos

Através do modelo proposto, cada Unidade terá seu próprio demonstrativo, saberão os seus resultados desde que bem apropriados a partir do lançamento contábil. O controle será realizado através do demonstrativo de resultado orçamentário conforme apêndice 05. Os gerentes das Unidades poderão consultar as receitas e custos da Unidade, prevista e realizada por Negócios, Atividades, por ano, mês e conta de orçamento.

A figura abaixo apresenta um modelo da tela de consulta, do demonstrativo de resultado orçamentário conforme descrito acima.

<b>DEREOR (DEMONSTRATIVO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO)</b>				
<b>***** CONSULTA PREVISÃO X REALIZADO *****</b>				
Ano ( <b>2-</b> ) Mês( <b>4-</b> )- ABRIL - Local <b>01--</b> PALOTINA Conta do Orçamento.(..... <b>00</b> )				
Negócio ( <b>10</b> ) RECEB.PROD. AGRÍCOLAS Atividade ( <b>200--</b> ) RECEBIMENTO SOJA				
Nome da Conta	Previsão R\$	Realizado R\$	%P/FL	%R/P

Figura 16- Demonstrativo de resultado orçamentário

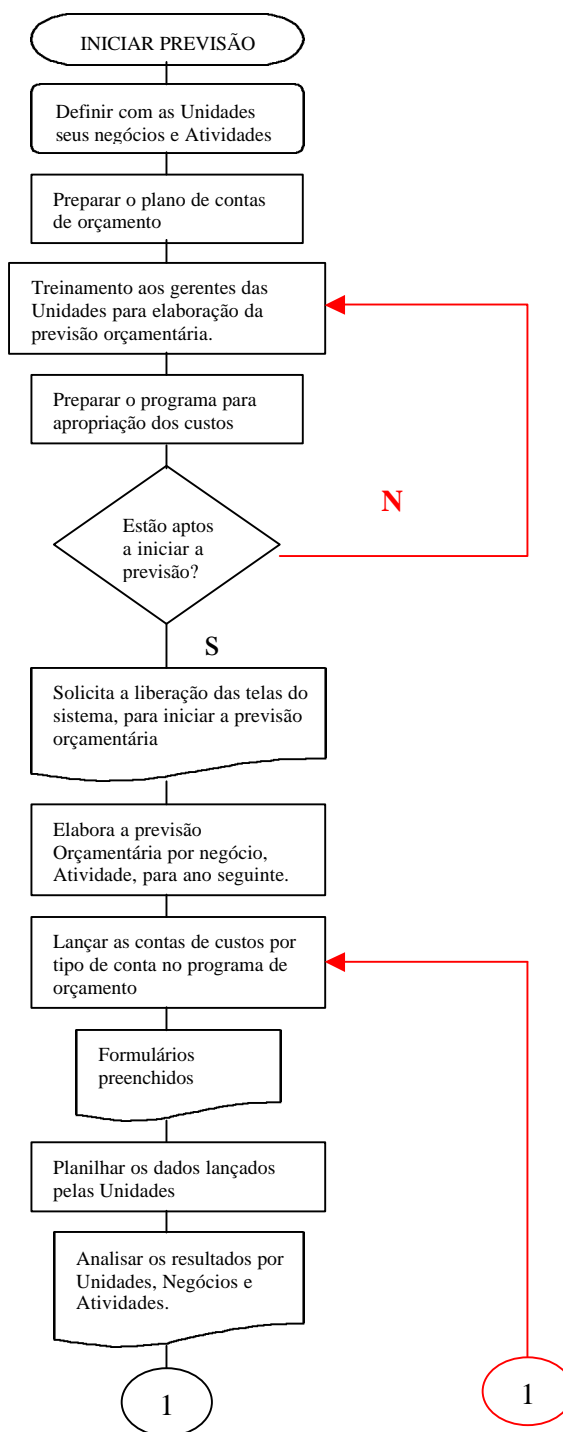
Fonte: O autor

Este modelo trará transparência de seu desenvolvimento na gerência da Unidade, onde poderá administrar seus resultados, independente do demonstrativo contábil da Organização.

Além de obter resultados por atividade, também poderá utilizar este sistema para consultar e planejar a administração de seus gastos futuros com o acompanhamento das metas previstas.



A seguir o fluxograma geral do modelo (representação gráfica) da previsão orçamentária proposta para a Organização:



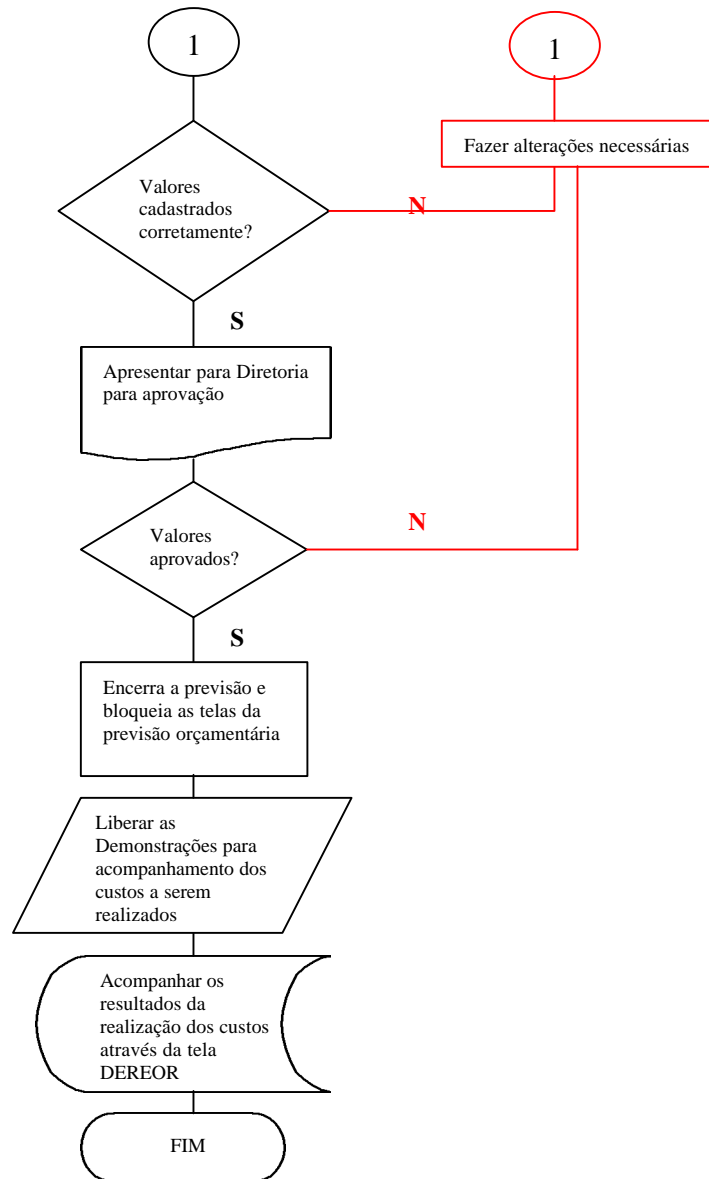


Figura 17- Fluxograma do processo Orçamentário

Fonte: Adaptado de Benato (1993)

## **4 APLICAÇÃO DO MODELO**

Com base na fundamentação teórica, este capítulo se propõe a demonstrar a viabilidade da aplicação do modelo proposto, através do demonstrativo de orçamento gerencial baseado na implementação do ABC. Outro fator importante para execução do trabalho e que interfere nos resultados, ocorre no levantamento de dados para as simulações, sobretudo, pela necessidade de partir-se de um estágio inicial com poucas referências das atividades executadas. A coleta de dados foi realizada por meio de trabalho executado na empresa para observar e entender o processo orçamentário, apontando uma melhor visão dos dados recebidos.

### **4.1 Local da pesquisa**

A Organização tem a sede na cidade de Palotina, situada na região oeste do estado do Paraná, sendo constituída na forma de sociedade cooperativa, com o objetivo de proporcionar aos associados à defesa de seus interesses econômicos, promovendo a venda comum de sua produção agrícola ou pecuária, visando sempre a obtenção de melhores preços e qualidade.

Atua em diversos municípios da região, como também nos estados do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Santa Catarina onde se concentram as atividades de produção de sementes de soja, por conveniência do clima favorável da região.

Inúmeras transformações ocorreram com a criação de um plano de modernização, destacando-se a implantação de processos automatizados de recepção de cereais, aeração e termometria nos armazéns para melhor conservação dos cereais, informatização *on line* em todas as operações, reestruturação organizacional e através deste estudo um sistema de controle e avaliação de custos eficiente, preciso e confiável.

Com a modernização da Organização, a sobrevivência diante de um mercado competitivo e globalizado parece uma realidade possível de ser alcançada. O esforço e a organização da empresa são pontos fundamentais para que estes objetivos sejam alcançados.

O sistema de custos utilizado pela organização atende a empresa como um todo, mas não atende a administração das Unidades (filiais) por ser um sistema de apropriação de

custos apropriados às Unidades via rateio arbitrário, conforme o recebimento físico e faturamento bruto de cada Unidade. Por este motivo foi elaborado este trabalho sendo apresentado como uma proposta de um sistema de custos e orçamentos através de um demonstrativo de resultado orçamentário, baseado no método de custeio ABC.

## 4.2 Método utilizado na Cooperativa

O método de custos utilizado pela empresa pesquisada constitui-se em:

- Previsão orçamentária elaborada para as Unidades pela Organização;
- Faturamento rateado conforme volume físico recebido;
- Total dos custos e despesas, rateadas conforme o faturamento bruto das unidades.

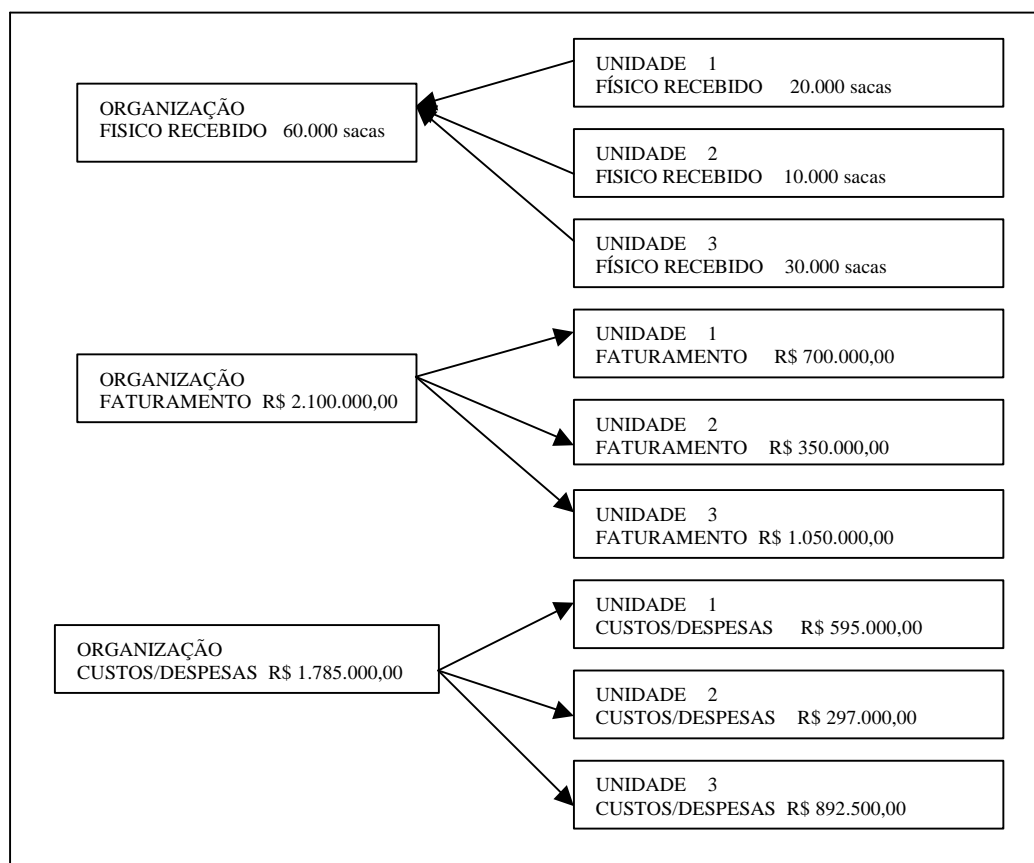


Figura 18 – método de apropriação dos custos e despesas utilizados na empresa  
Fonte: Empresa pesquisada (Cooperativa)

#### 4.2.1 A Organização

A Organização é composta por Unidades (filiais), Negócios e Atividades, sendo assim o modelo foi trabalhado em etapas.

#### 4.3 Etapa 1 – Identificação dos negócios e atividades

Para delinear o trabalho foi identificado e codificado todas as Unidades, Negócios e Atividades. Esta codificação é de fundamental importância para pesquisas no demonstrativo de resultado orçamentário. Neste primeiro passo define-se as Unidades, negócios e atividades.

##### UNIDADES:

<b>CÓDIGO</b>	<b>LOCAL/UNIDADE</b>
01	PALOTINA
02	CANDEIAS
03	ASSIS CHATEAUBRIAND
05	SUPERMERCADO PALOTINA
06	AVIAÇÃO AGRÍCOLA
10	SUPERMERCADO MUTUM
11	MARIPÁ
23	ABELARDO LUZ
25	FAXINAL DOS GUEDES
26	ENCANTADO

##### NEGÓCIOS:

<b>CÓDIGO</b>	<b>NEGÓCIOS</b>
10	RECEBIMENTO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS
20	INSUMOS E BENS DE REVENDA
30	REVENDA DE PRODUTOS PECUÁRIOS
40	PRODUÇÃO DE SEMENTES
50	PRESTAÇÃO DE SERV. ADM./CONSULTORIAS
60	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ASSIST. TÉCNICA
70	PRESTAÇÃO DE SERV. DOS DEPARTAMENTOS

**ATIVIDADES**

NEGÓCIOS		ATIVIDADES
10 – RECEBIMENTOS DE PRODUTOS AGRÍCOLAS	200 210 310	RECEBIMENTO DE SOJA RECEBIMENTO DE TRIGO RECEBIMENTO DE MILHO
20 – INSUMOS E BENS DE REVENDA	500 510 520 550 590 810 820 830	REVENDA DE CORRETIVOS REVENDA DE DEFENSIVOS REVENDA DE FERTILIZANTES REVENDA DE ACESSÁRIOS REVENDA EM SUPERMERCADOS REVENDA DE SEMENTE DE SOJA REVENDA DE SEMENTE DE TRIGO REVENDA DE SEMENTE DE MILHO
30 – REVENDA DE PRODUTOS PECUÁRIOS	460 470	REVENDA DE PRODUTOS PARA SUÍNOS REVENDA DE PRODUTOS PARA BOVINOS
40 – PRODUÇÃO DE SEMENTES	190 330 340	PRODUÇÃO DE SEMENTE DE MILHO PRODUÇÃO DE SEMENTE DE SOJA PRODUÇÃO DE SEMENTE DE TRIGO
50 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVO E CONSULTORIAS	100 110 120 130 180 690	SERVIÇOS DE INFORMÁTICA SERVIÇOS FINANCEIROS SERVIÇOS DE RECURSOS HUMANOS SERVIÇOS DE CONTABILIDADE SERVIÇOS DE CONTROLE DE QUALIDADE SERVIÇOS ADM. CENTRAL E DIRETORIA
70 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DOS DEPARTAMENTOS	101 201 301 401	PREST. SERVIÇOS COML. E OPERACIONAL PREST. DE SERVIÇOS DEPTO. AGRÔNOMICO PREST. DE SERVIÇOS DEPTO DE REVENDA PREST. DE SERVIÇOS DEPTO. VETERINÁRIO
60 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM ASSISTÊNCIA TÉCNICA	960 970 980	PREST. SERVIÇOS AÉREOS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VETERINÁRIOS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AGRÔNOMICOS

#### 4.3.1 Processo orçamentário

Com base nas informações citadas anteriormente, o orçamento é peça essencial num sistema de informação empresarial. A necessidade de registro contínuo de dados de entrada, geração de relatórios de apoio à tomada de decisões, fortalece a empresa, e facilita a tomada de decisões críticas. O orçamento é um poderoso instrumento de avaliação das políticas de vendas, de produção e de operações financeiras da empresa.

No segundo passo prepara-se o plano de conta do orçamento conforme modelo do apêndice um, e apêndice cinco, correlacionando as contas do demonstrativo contábil com o plano de contas do orçamento.

#### 4.3.2 Atividade pré-orçamentária

Antes de dar início à elaboração do orçamento, a alta gerência dirige ativamente a identificação de fatores críticos para o sucesso, problemas e melhorias desejadas, além de comunicar os objetivos básicos do orçamento que constituirão um desempenho satisfatório.

Todos os gerentes nessas empresas começam a elaborar seus orçamentos com um bom conhecimento do que a empresa quer para o ano seguinte, o que espera deles em termos gerais e quais são as prioridades da alta gerência.

### 4.4 Etapa 2 – Implantação do Sistema

O terceiro passo para a previsão orçamentária é o treinamento com todos os gerentes das unidades, repassando a meta a ser desenvolvida e o que a alta gerência deseja para o ano seguinte. Este treinamento é feito também pelo motivo de muitos gerentes serem novos e sem experiência para elaborar um orçamento.

Na empresa citada pelo qual foi realizado este estudo de caso, tomou-se os seguintes critérios para a elaboração do orçamento. O setor de custos e orçamento, responsável pelo acompanhamento da previsão orçamentária bem como pelo acompanhamento do realizado, prepara os formulários e o programa de treinamento para a elaboração da previsão no mínimo 6 meses que antecede o final do exercício. Assim sendo, para uma empresa, cujo

ano fiscal seja o ano civil, a atividade orçamentária provavelmente tem início no mês de agosto.

Ex: Início treinamento nas unidades julho x2

Início para elaboração da previsão agosto x2

Término da elaboração da previsão outubro x2

Compilação dos dados e revisão da previsão novembro x2

Apresentação e aprovação alta gerência dezembro x2

Acompanhamento previsto x realizado janeiro a dezembro x3

Embora cada etapa seja complexa e exija muito trabalho, o processo orçamentário pode ser dividido em quatro etapas simples:

1. Distribuição dos formulários de orçamento e instruções a todos os gerentes (apêndice um);
2. Preenchimento dos formulários de orçamento e digitação nas telas de previsão orçamentária via sistema através da tela PREVFIS (previsão dos físicos recebidos), PREVFAT (previsão de faturamento), e PREVDES (previsão das receitas e custos);
3. Transformação dos orçamentos individuais em termos orçamentários/contábeis adequados e consolidados em um orçamento geral da empresa. Demonstrado na tela DEREOR (demonstrativo de resultado orçamentário) para pesquisa;
4. Análise, modificação (se necessária) e aprovação do orçamento pela alta gerência.

Alem do acompanhamento direto no processo de orçamentação pelo setor de custos e orçamento, também existem as áreas de apoio como exemplo o setor de RH e o setor de Processamento de Dados CPD. O setor de RH envolve-se no processo no cálculo do custo com a folha de pagamento e previsão dos respectivos custos com pessoal que será pré-visionado no orçamento. O CPD tem sua participação com o desenvolvimento de programas específicos para compilação dos dados do orçamento pré-visionados pelos gerentes das Unidades.



#### 4.5 Etapa 3 – Elaboração dos Orçamentos e Utilização

O quarto passo prepara-se o programa para dar início a previsão orçamentária que acontece pela previsão física recebida/vendida de cada produto, Kg ou Litro, solicita a liberação das telas para aos gerentes das Unidades para elaborarem a previsão orçamentária, pelo qual é cadastrada nas seguintes telas via sistema:

Tabela 1 - Cadastro para previsão dos físicos recebidos para produtos agrícolas

<b>PREVFIS (PREVISÃO DOS FÍSICOS RECEBIDOS)</b>					
<b>*****ORÇAMENTO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS *****</b>					
Ano.....: (2002).....Região:.....( 1.)					
Código.....(...2001.....) Soja Comercial					
Local: ( 01 ) Negócio ( 10 ) Atividade ( 200 )					
Ult. Alt.	Mês	Quantidade Kg	I/A/E	Qt. Compra	Qt. Venda
1		0	0	0	
15/09/02	2	272.500		0	0
15/09/02	3	1.525.727		0	0
15/09/02	4	1.519.181		0	0
15/09/02	5	450.477		0	0
6		0	0	0	
7		0	0	0	
8		0	0	0	
9		0	0	0	
10		0	0	0	
11		0	0	0	
12		0	0	0	
Quant.. em Quilo ou Litro / Opções: I incluir A alterar E excluir					

Fonte: O autor

Na tela seguinte são cadastrados os negócios dos bens de fornecimentos (ex: defensivos, fertilizantes, corretivos etc.), também como a dos produtos agrícolas pelo volume físico vendido Kg ou litro.

Tabela 2 - Cadastro da previsão dos físicos vendidos dos bens de fornecimento.

<b>PREVFAT (PREVISÃO DE FATURAMENTO)</b>					
<b>*****ORÇAMENTO DE BENS DE REVENDA *****</b>					
Ano.....: (2002).....Região:.....( 1.)					
Código.....:(... 5201.....) Fertilizantes					
Local: ( 01 ) Negócio ( 20 ) Atividade ( 520 )					
Ult. Alt.	Mês	Quantidade	I/A/E	Realizado/00	Realizado/01
1	0		0	0	
15/09/02	2	58.356		31.256	25.693
15/09/02	3	195.689		369.256	259.265
15/09/02	4	300.569		201.369	369.201
15/09/02	5	1.236.259		986.369	852.963
15/09/02	6	693.396		569.236	569.236
7	0		0	0	
8	0		0	0	
9	0		0	0	
10	0		0	0	
11	0		0	0	
12	0		0	0	
Quant.. Em Quilo ou Litro / Opções: I incluir A alterar E excluir					

Fonte: O autor

O cadastro da previsão orçamentária referente às receitas e custos das atividades como: supermercados, acessórios, farmácia veterinária, sendo difíceis de medir pelo volume físico em função de ser muitos itens, serão previstos e cadastrados pelo valor de faturamento financeiro.

Tabela 3 - Cadastro da previsão de receitas e custos pelos valores financeiros

<b>PREVDES (PREVISÃO DE RECEITAS E CUSTOS)</b>	
<b>***** PREVISÃO ORÇAMENTARIA *****</b>	
Atividade:	59
Codigo Da Conta :	310102
Ano:	: 2003
Mes:	: 02
Valor em Reais	: 55.000,00

Fonte: O autor

Quando há necessidade de refazer a previsão por erro de um lançamento utiliza-se de uma tela específica para estas alterações.

Tabela 4 - Alteração da previsão orçamentária

<b>PREVAL (ALTERAÇÃO DA PREVISÃO)</b>	
<b>***** MANUTENCAO NA PREVISAO ORCAMENTARIA *****</b>	
Atividade:	59
Codigo da Conta :	310102
Ano :	2003
Opcoes:	
(A) Alterar	
(E) Excluir (A-)	
Mes	: 02
Valor em Reais:	60.000,00

Fonte: O autor

Para previsão orçamentária do ICMS, PIS/COFINS utiliza-se tabela especial por produtos demonstrados em valores percentuais sobre o faturamento. A base desse cálculo foi efetuada conforme realizada no ano anterior.

Para previsão do CMV (custo das mercadorias vendidas) verificar a tabela do custo por produto calculado conforme o realizado no ano anterior realizado pelo sistema de controle de estoque (Média Ponderada).

Previsão dos custos será também cadastrado na tela PREVDES (previsão de receitas e custos) e alterada na tela PREVAL (alteração da previsão).

O cadastro das receita e custos na tela PREVDES (previsão de receitas e custos) será efetuada por produto baseado nas contas conforme plano de contas de orçamento.

- Previsão dos custos com manutenção de máquinas e equipamentos;
- Verificar o Local, qual a Atividade que irá apropriar este custo e o mês de referência;
- Observar a conta para cadastro Ex: (330.01.03), valor R\$ 1.400,00.

Após todas as movimentações físicas serem prévisionadas, o setor de compras e vendas cadastrará o valor unitário comercial de cada produto via sistema pelo qual fará a conversão e apuração dos valores financeiros a serem automaticamente transferidos para a tela do demonstrativo de resultado orçamentário previsto x realizado.

#### 4.5.1 Receitas e custos com vendas

As receitas com vendas e os custos de aquisição são efetuados pela Administração Central setor de Compras e Vendas (valor unitário de cada produto) distribuídas de acordo com a previsão de cada Unidade com base na quantidade recebida de cada produto.

Para os produtos de bens de fornecimentos, as receitas com vendas, o CMV e os respectivos tributos serão diretos da Unidade que gerou o lançamento e direto ao produto.

#### 4.5.2 Cadastro de preço de venda

Os produtos das atividades de bens de fornecimento que serão previstas pelos gerentes das Unidades em valores financeiros para compor as receitas devem ser cadastrados também em tela específica PREVCAP (previsão cadastro de preços), os valores financeiros unitários, pelo setor de vendas da Organização.

Tabela 5 - Previsão cadastro de preços por produto

<b>PREVCAP (PREVISÃO CADASTRO DE PREÇOS)</b>				
<b>***** CONSULTA/CADASTRA PRECOS VENDA *****</b>				
Mercadoria: (...2001...) Soja Comercial Negócio ( 10 ) Atividade (..200...) Ano: (..2002..)				
Local:(...01...) PALOTINA (.X.) I-Incluir (.....) A-Alterar (.....)E-Excluir				
C O M P R A		V E N D A		
Mês	Preço em REAIS	Percentual	Preço em REAIS	Percentual I/A/
1-	0,32-	0-	0,37-	0- -
2-	0,33-	0-	0,37-	0- -
3-	0,34-	0-	0,39-	0- -
4-	0,32-	0-	0,39-	0- -
5-	0-	0-	0-	0- -
6-	0-	0-	0-	0- -
7-	0-	0-	0-	0- -
8-	0-	0-	0-	0- -
9-	0-	0-	0-	0- -
10-	0-	0-	0-	0- -
11-	0-	0-	0-	0- -
12-	0-	0-	0-	0- -
P/ repetir o preço do mês anterior, use a opção I-incluir				

Fonte: O autor

Depois de todos os gerentes de Unidades cadastrarem as receitas e os custos, os analistas do setor de custos e orçamento copilam os dados via planilha eletrônica, conforme modelo do apêndice um.

#### 4.6 Etapa 4 – Acompanhamento da Previsão Orçamentária

Após os lançamentos efetuados poderá ser feito a consulta e acompanhamento do desenvolvimento da previsão, através da tela de consulta e pesquisa do demonstrativo de resultado orçamentário.

O quinto passo será a análise dos resultados por negócios e atividades, e apresentado para a diretoria da organização para aprovação.

Depois de apresentado a diretoria e aprovado liberam-se as telas via sistema para os gerentes de Unidades acompanharem a realização dos resultados através da tela DEREOR (demonstrativo do resultado orçamentário).

Tabela 6 - Demonstrativo de resultado orçamentário

<b>DEREOR (DEMONSTRATIVO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO)</b>				
<b>***** CONSULTA PREVISTO X REALIZADO*****</b>				
Ano ( <b>2-</b> ) Mês( <b>4-</b> )- ABRIL - Local <b>01--</b> PALOTINA Conta do Orçamento.(..... <b>00</b> )				
Negócio ( <b>10</b> ) RECEB.PROD. AGRÍCOLAS Atividade ( <b>200--</b> ) RECEBIMENTO SOJA				
Nome da Conta	Previsão R\$	Realizado R\$	% P/FL	% R/P
FATURAMENTO LIQUIDO	1.655.920			
RES.LIQ.OPER.	44.112			
RES.BRUTO	134.776			
FATURAMENTO BRUTO	1.680.168			
P.Agrícolas	1.680.168			
(-)CMV S/VENDAS	1.521.144			
P.Agrícolas	1.521.144			
(-)IMP.S/VENDAS	24.248			
(-)ICMS s/Venda	8.694			
(-)COFINS/PIS	15.554			
DESP.OP.DIRETAS	90.664			
CONS.MANUTENCAO	2.570			
Predios/Edific.	455			
Armaz./Benfeit.	415			
<b>Maq/Equip/Mov.</b>	<b>1.400</b>			
Produtos	123			
Higiene Limpeza	177			
.....				

Fonte: O autor

#### 4.6.1 Controle de estoques CMV

O controle de estoques é executado via sistema através da tela CONEST (controle de estoques) pelo qual no momento da entrada da matéria prima para o estoque automaticamente compõe a quantidade e valores e calcula o custo médio (através do sistema médio ponderado).

A baixa automaticamente acontece a partir do faturamento e/ou saída do produto do estoque para outra operação. O valor do momento, ou seja, do estoque médio naquela ocasião é o que compõe o CMV nesta operação.

Tabela 7 - Controle e consulta da posição de estoque por produto

CONEST		(CONTROLE DE ESTOQUES)	
*****		*****	
POSICAO DE ESTOQUE POR PRODUTO			
Local	01-	Produto: (51001) BRAVIC 600 CE	
Negócio ( 20 ) INSUMOS E BENS DE REVENDA		Atividade ( 510 )- REV. DE DEFENSIVOS	
Data Vencimento:	Preço Atual	-	Ult.alt.preço
Preço anterior			
Subgrupo		Loc	
Código Tributário	0-	Base tributac.	Taxa ICMS
ESTOQUE Disponiv/venda		VENDAS No mês	
Qt.Bloqueada		Ha um mês	
Compra Ent.Fut.		Ha dois meses	
Venda Ent. Fut.		Ha três meses	
Em Transito		Média 3 meses	
Custo Médio		Ultima venda	
Custo Ult.Aq.		Quant/mínima	

Fonte: O autor

#### 4.7 Etapa 5 - Apropriação dos custos - Custeio das Atividades

Todo custo deve ser apropriado diretamente ao produto buscando a melhor forma de apropriação destes; ex: depreciação de máquinas e equipamentos (faz-se um rastreamento verificando-se onde e qual negócio e atividade se encontra determinada máquina conforme relatório de Imobilizado, e apropria esta máquina conforme a produção que está determinada).

Elevadores para descarregamento produtos agrícolas (silo 2) valor R\$1.500,00 mensal:

Meses jan/fev/mar/abr/ apropria para produto RECEBIMENTO DE SOJA (Atividade 200);

Meses mai/jun/jul/ago/ apropria para produto RECEBIMENTO DE TRIGO (Atividade 210);

Meses set/out/nov/dez/ apropriar para produto RECEBIMENTO DE MILHO (Atividade 220).

Apropriar os custos conforme a previsão de recebimento de cada produto nos meses respectivos. Quando não se tem um critério a apropriar, quando fica difícil de mensurar, usa-se o critério de rateio pelo físico recebido ou pelo total dos custos de cada atividade.

Tabela 8 - Apropriação dos custos diretos ao negócio e atividade.

<b>APRCUSD (APROPRIAÇÃO DE CUSTOS DIRETOS)</b>						
<b>***** DISTRIBUICAO DOS CUSTOS POR ATIVIDADES *****</b>						
MAQUINAS E EQUIP - LOCAL:(.01.) PALOTINA Negócio(20) Atividade: (.999.) ESPECIAL						
valor R\$ 1.500,00                      mês apropriação ( SETEMBRO 02)						
101	0-	201	0- 301	0- 401	0- 100	0-
110	0-	120	0- 130	0- 180	0- 190	0-
200	100%	210	0- 310	0- 330	0- 340	0 -
460	0-	470	0- 500	0- 510	0- 520	0-
550	0-	590	0- 690	0- 810	0- 820	0-
830	0-	960	0- 970	0- 980	0	

Fonte: O autor

#### 4.7.1 Custos com pessoal

A apropriação do custo com pessoal, é apropriado de forma direta a cada negócio prévisionado, através da tela PESCADI (cadastro de pessoal), pelo qual é cadastrado o funcionário automaticamente no ingresso à empresa na Unidade, e negócio no qual irá trabalhar.

Tabela 9 - Cadastro de pessoal por Unidade, e negócio

<b>PESCADI (CADASTRO DE PESSOAL POR NEGÓCIO)</b>			
<b>***** DISTRIBUIÇÃO PESSOAL POR NEGÓCIO *****</b>			
Nome: MARCOS LEANDRO		- LOCAL (...01...)	
Negócio	( % )	Negócio	( % )
10- RECEBIMENTO DE PROD. AGRÍCOLAS	( 100 )	20- INSUMOS E BENS DE REVENDA	( )
30- REVENDA DE PRODUTOS PECUÁRIOS	( )	40- PRODUÇÃO DE SEMENTES	( )
50- PREST. SERV. ADM/CONSULTORIAS	( )	70- PREST. SERV. DEPARTAMENTOS	( )
60- PREST. SERVIÇOS ASSIST. TÉCNICA	( )		

Fonte: O autor



Se o colaborador trabalhar para várias atividades, este então será cadastrado em uma tela específica PESCAD2 (cadastro de pessoal por atividade), alocando o colaborador a várias atividades.

Tabela 10 - Cadastro de pessoal por Unidade, e atividade.

<b>PESCAD2 (CADASTRO PESSOAL POR ATIVIDADE)</b>						
<b>***** DISTRIBUICAO PESSOAL POR ATIVIDADE *****</b>						
MARCOS LEANDRO- LOCAL: (.01.) PALOTINA ATIVIDADE: (.999.) ESPECIAL						
101	0-	201	0-	301	0-	401
110	0-	120	0-	130	0-	180
200	70%	210	30%	310	0-	330
460	0-	470	0-	500	0-	510
550	0-	590	0-	690	0-	810
830	0-	960	0-	970	0-	980
						0

Fonte: O autor

Para alterar o cadastro de pessoal será necessário recadastrar em uma tela específica de alteração de cadastro de pessoal.

Tabela 11 - Pesquisa e alteração do cadastro pessoal.

<b>PESNOM (PESQUISA E ALTERAÇÃO DE CADASTRO DE PESSOAL)</b>			
<b>***** PESQUISA FUNCIONARIOS POR NOME *****</b>			
-			
Nome Inicial: MARCOS LEANDRO P (....) PESQUISA A(....) ALTERA			
Matr. Local ( ) Negócio ( 10 ) Atividade( 999 )Admissão Demissão			

Fonte: O autor

Primeiro solicita a pesquisa, após solicita alterar (se necessário) e a tela retorna para PESCAD2 (cadastro de pessoal por atividade), para a alteração.

#### 4.7.2 Cadastro imobilizado

O imobilizado será cadastrado e transferido quando necessário através da tela especial de imobilizado IMOCAD, para composição da depreciação por local e atividade em conta específica.

Tabela 12 - Cadastro do imobilizado por negócios e atividade

<b>IMOCAD (CADASTRO DO IMOBILIZADO)</b>			
<b>***** TRANSFERENCIAS SEM DOCUMENTACAO *****</b>			
Fornecedor	0-	Tipo Cliente -	
Quantidade	0-	Código Imobilizado (.....) (para pesquisa colocar o código).	
Local de Destino	0-	Depto Origem	- Depto Destino -
Negócio	0-	Atividade	0-
Descrição do Bem:-			
Obs: E importante a descrição do tipo, marca, modelo, série e outras informações importantes para identificar o bem. (...) C cadastra (...) P pesquisa (...) A altera.			

Fonte: O autor

#### 4.7.3 Impostos e tributos

Será lançado de acordo com a receita e custos, apropriados para cada atividade em tabela específica conforme cadastro efetuado no sistema pelo setor de Tributos o qual no momento que for cadastrado o valor de venda/custo, automaticamente calcula o valor do imposto devido.

#### 4.7.4 Custos administrativos

Os custos administrativos serão prévisionadas pela administração, dividida em consultorias que dão suporte as Unidades e será demonstrada em separado, sendo que cada consultoria fará sua própria previsão de custos pelo qual fará também o acompanhamento da realização destes custos. Não será apropriado às Unidades este custo. Nas unidades serão

tratadas como uma empresa em separado para efeito gerencial demonstrando o seu próprio resultado. A margem de contribuição de cada unidade terá que cobrir os custos indiretos administrativos.

#### 4.8 Etapa 6 – Registros contábeis

No momento que o custo passa a ser contabilizado por ocasião da entrada da NF ele será classificado e identificado na tela especial com o código para apropriação desse custo, através do sistema via tela CONLAN, (lançamentos dos valores contábeis), cada custo por conta contábil, local, ano, mês, e por atividade que origina este custo.

Toda receita e custos, enfim toda Nota Fiscal deve constar:

O local, o negócio, e a atividade;

Dia/Mês e ano do faturamento/pagamento;

Conta contábil e conta orçamento conforme plano de contas do orçamento.

Tabela 13 - Lançamentos dos valores contábeis.

<b>CONLAN (LANÇAMENTOS DOS VALORES CONTÁBEIS)</b>			
<b>***** EFETUAR LANCAMENTOS CONTABEIS *****</b>			
Lote Novo ? (S/N) N-			
Lote	Numero	:	0-
Data	Lançamento	:	160402-
Lançamento	Numero	:	0-
Conta	Debito	:	- Atividade : 0-
Credito	:	-	Atividade : 0-
Histórico	Código	:	0-
1 - Complemento	:	-	
Valor	Lançamento	:	0-
Debito:	1.000.000,00	Credito:	1.000.000,00

Fonte: O autor

#### 4.8.1 Classificação Contábil

A distribuição do custo com recebimento de produtos agrícolas são feitos por um cálculo de apropriação conforme o físico recebido por cada unidade no período no momento do faturamento.

Ex: Venda Soja Comercial (Atividade 200) Valor Faturado nesta data R\$ 4.800,00.

Tabela 14 - Rateio das receitas conforme o físico recebido na Unidade.

<b>LOCAIS</b>	<b>FÍSICO RECEBIDO ATIVIDADE RECEB. SOJA Kg</b>	<b>% APROPRIAÇÃO</b>	<b>VALOR DO FATURAMENTO</b>
01	5.000	36%	R\$ 1.714,29
02	2.000	14%	R\$ 685,71
03	7.000	50%	R\$ 2.400,00
<b>TOTAL</b>	<b>14.000</b>	<b>100%</b>	<b>R\$ 4.800,00</b>

Fonte: O autor

Os custos de aquisição (CMV) serão contabilizados na mesma proporção.

Para os outros produtos que a venda é efetuada diretamente na Unidade, O faturamento automaticamente será creditado á unidade vendedora conforme NF CNPJ, bem como os custos de aquisição (CMV) conforme cadastro no sistema com as saídas pelo estoque. Para pesquisa no razão contábil dos valores registrados na contabilidade será necessário utilizar a tela de consulta dos lançamentos através da tela CONRAZ.

Tabela 15 - Consulta dos lançamentos na razão contábil

CONRAZ (CONSULTA LANÇAMENTOS NO RAZÃO CONTÁBIL)													
***** CONSULTA AO RAZAO CONTÁBIL *****													
Período: 2000/04- Local: 01-													
Conta:42201016- Dia 0-													
DD		ORC		Lco		Lote		Nrl Au		C/Part	ATIV.	Valor	Saldo/Local
13	S	10	8983	101765603	11101001	410		11,59	51.649,28				
15	S	10	8991	101784977	11101001	200		18.707,82	70.357,10				
15	S	10	8991	101784978	11101001	210		4.550,55	74.907,65				
Saldo Final =													
Energia Elétrica -													

Fonte: O autor

Para consultar o lançamento de forma sintética, utiliza-se a tela CONBAL conforme demonstra na tabela nº 16, que permite verificar o saldo da conta contábil.

Tabela 16 - Consulta lançamento pelo balancete contábil.

<b>CONBAL (CONSULTA BALANCETE)</b>		
***** CONSULTA BALANCETE - CONTABIL *****		
Período 2002/04- ABRIL		
Conta 42201016- Energia Elétrica		
Local 01- PALOTINA		
Atividade 200- RECEBIMENTO DE SOJA		
Saldos Em Reais-	Saldo em Dólares	
Saldo Anterior	18.997,15	7.848,79
(+) Mov.Débito :	18.707,82	7.977,74
(-) Mov.Credito :		
(=) Saldo Final :	37.704,97	15.826,53

Fonte: O autor

#### 4.8.2 Pesquisa lançamento por conta

Para pesquisar os lançamentos contábeis por conta do orçamento é necessário consultar pela tela CONPCO, que permite verificar os valores do lançamento contábil por ano, mês, atividade, e local.

Tabela 17 - Consulta lançamento por conta de orçamento.

<b>CONPCO (CONSULTA CONTA ORÇAMENTO)</b>					
***** PESQUISA POR CONTA *****					
Ano : 2- Mês : 4- Conta : 330505- Energia Elétrica					
Negócio 10 Atividade : 200- Local : 01-					
An	Me	Ativ.	Loc	Previsão	Realizado
2	4	200	01	11.885,20	18.707,82
2	4	200	02	2.200,00	1.950,02
2	4	200	03	12.000,00	13.405,12

Fonte: O autor

#### 4.8.3 Consulta custo com pessoal

Através da tela PESPES será possíveis a pesquisa do custo com pessoal por local, mês, negócio e atividade.

Tabela 18 - Pesquisa do custo com pessoal.

PESPESES ( PESQUISA CUSTO COM PESSOAL)						
***** CONSULTA CUSTO COM PESSOAL *****						
Ano	2- Mês	4- -	ABRIL	Local	01--PALOTINA	
Negócio	00	Atividade	00 - T o d o s			
Nome da Conta	N.Func	Valor R\$	Valor U\$	% Sal %	D.Ope %	F/L
CUSTOS COM SALARIOS		418.809	177.774	28,92	2,15	
SALARIOS	143	154.388	65.278	100,00	10,62	,79
Salário Nominal	143	151.406	64.017	98,06	10,41	,77
Repouso Remunerado		2.981	1.260	1,93	,20	,01
Pró-Labore Diretores						
Faltas N.Just.						
OUTRAS REMUNERAÇÕES		15.812	6.685	10,24	1,08	,08
Ferías Normais		1.522	643	,98	,10	
Ferías Rescisões						
Ferías Abono 1/3		572	241	,37	,03	
Ferías Adicionais		215	90	,13	,01	
13.Salario		658	278	,42	,04	
13.Salario Rescisão						

Fonte: O autor

#### 4.9 Etapa 7 – O controle e resultado do sistema

O demonstrativo de resultado orçamentário é a tela principal de pesquisa, principalmente aos gerentes das Unidades, para consulta dos valores previstos e acompanhamento dos valores realizados. Serve como uma ferramenta de consulta para tomadas de decisão, gestão de negócios,

Após o processo de orçamento, e cadastro dos valores dos demonstrativos contábeis, é possível pesquisar o resultado por Unidade, Negócio e Atividade, através da apropriação de custos pelo sistema ABC.

#### 4.9.1 Aprovação do orçamento

A tarefa final do orçamento é vender o orçamento; um bom orçamento nada significa se não for aprovado. Embora expressa em valores numéricos, a aprovação do orçamento, na realidade, significa a aceitação e a autorização dos seus planos para o ano seguinte, dentre os quais:

- a) Resultados esperados e comprometidos;
- b) Recursos necessários à realização dos resultados;
- c) Planos de trabalho, inclusive programa de melhoria e redução de custos;
- d) Apoio necessário (recurso) por parte de outras unidades da empresa

A aprovação do orçamento equivale à aprovação da definição do trabalho a ser realizado no ano seguinte, e dos recursos necessários à realização desse trabalho.

Ao final da previsão orçamentária, esta será planilhada compondo o resultado de cada produto bem como o resultado de cada unidade. Estando esta dentro dos objetivos propostos pela alta gerência, irá para apresentação e apreciação, para ser aprovada pela diretoria da organização.

#### 4.9.2 Resultado do orçamento

Após a elaboração do orçamento faz-se necessário acompanhar o orçamento através da tela DEREOR (demonstrativo de resultado orçamentário), pelo qual contam as informações gerenciais para apuração dos resultados individual, por unidade, por produto, o qual pode-se avaliar o desempenho da unidade ao longo do tempo e mensurar o resultado dos produtos.

Tabela 19 - Demonstrativo de resultado orçamentário gerencial

<b>DEREOR (DEMONSTRATIVO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO)</b>				
<b>***** CONSULTA PREVISTO X REALIZADO *****</b>				
Ano ( 2-) Mês( 4- )- ABRIL - Local 01-- PALOTINA Conta do Orçamento.(.....00)				
Negócio ( 10 ) RECEB.PROD. AGRÍCOLAS Atividade ( 200--) RECEBIMENTO SOJA				
Nome da Conta	Previsão R\$	Realizado R\$	%P/FL	%R/P
FATURAMENTO LIQUIDO	1.655.920	1.867.972		
RES.LIQ.OPER.	31.656	35.070		
RES.BRUTO	134.776	152.036		
FATURAMENTO BRUT	1.680.168	1.895.325		
P. Agrícolas	1.680.168	1.895.325		
(-)CMV S/VENDAS	1.521.144	1.715.936		
P. Agrícolas	1.521.144	1.715.936		
(-)IMP.S/VENDAS	24.248	27.353		
(-)ICMS s/Venda	8.694	9.808		
(-)COFINS/PIS	15.554	17.545		
CUSTO.OP.DIRETO	90.664	107.368		
CUSTO.OP.INDIRETO	12.456	9.598		
CONS.MANUTENCAO	2.570	3.628		
Prédios/Edific.	455	680		
Armaz./Benfeit.	415	260		
Maq/Equip/Mov.	1.400	2.550		
CPD-Equip/informática	123	40		
Higiene Limpeza	177	98		

Fonte: O autor

Para consultar e acompanhar a previsão orçamentária de forma sintética de contas, pode ser utilizado o demonstrativo de resultado gerencial conforme se observa na tabela seguinte.



Neste campo é possível consultar por ano conforme cadastro no demonstrativo orçamentário

Neste campo é possível consultar por mês conforme cadastro no demonstrativo orçamentário

Neste campo é possível consultar por Unidade conforme cadastro no demonstrativo orçamentário

Neste campo é possível consultar por tipo de conta cadastrado no demonstrativo orçamentário

Tabela 20 - Demonstrativo de resultado gerencial

DREGER (DEMONSTRATIVO GERENCIAL)				
*****CONSULTA MACRO GERENCIAL*****				
Ano ( 2-) Mês( 4- )- ABRIL - Local 01-- PALOTINA Conta do Orçamento.(.....00)				
Negócio ( 10 ) RECEB.PROD. AGRÍCOLAS Atividade ( 200--) RECEBIMENTO SOJA				
Nome da Conta	Previsão R\$	Realizado R\$	%P/FL	%R/P
RES.LIQ.OPER.	31.656	35.070		
FATURAMENTO LIQUIDO	1.655.920	1.867.972		
3102 (-)CMV S/VENDAS	1.521.144	1.715.936		
3104 (-)DEV.VENDAS				
3105 (-)IMP.S/VENDAS	8.694	9.808		
33 CUSTO OP.DIRETO	90.664	107.368		
35 CUSTO.OP.INDIRETO	12.456	9.598		

Fonte: O autor

Neste campo é possível consultar todas as contas do orçamento previsto e realizado por negócios conforme cadastro no demonstrativo orçamentário

Neste campo é possível consultar todas as contas do orçamento previsto e realizado por atividades conforme cadastro no demonstrativo orçamentário

Esta coluna mostra as contas de receitas e custos da previsão orçamentária

Esta coluna mostra as contas das receitas e custos que estão sendo realizados

#### 4.9.3 Consideração e análises

Objetivando os resultados deste trabalho foi realizada uma pesquisa junto aos gerentes das Unidades da Organização, para verificar o grau de importância deste modelo, e se este vai atender as necessidades conforme objetivo proposto. Foi realizada uma demonstração do trabalho a ser implantado na Organização apresentando como uma ferramenta para medir o desempenho de cada unidade, negócio e atividade para fins gerenciais.

Esta coleta foi elaborada através de um questionário conforme apêndice nº 8, sem identificação dos nomes dos gerentes entrevistados, deixando-os à vontade nas respostas apresentadas.

O pré-teste foi aplicado no mês de outubro de 2002 pelo pesquisador em forma de entrevista, obedecendo à seqüência previamente estruturada do questionário. O pré-teste foi realizado junto a dez gerentes de Unidades, na Organização (Cooperativa) de Palotina.

Neste questionário foram formuladas 8 questões fechadas de múltipla escolha, em 2 etapas. Na 1ª etapa foram formuladas 4 questões sobre as características dos entrevistados, para sentir o grau de clareza da demonstração do trabalho e o nível de conhecimento dos gerentes das Unidades, e na outra etapa, o que este trabalho pode agregar de valor para eles, respondido por 100% dos entrevistados. Observa-se que nove questionários obtiveram resultados favoráveis a adaptação do modelo proposto e um contrário.

A aplicação deste questionário permitiu a descoberta da ineficiência de controle e como esta ferramenta poderá ser útil para a administração das Unidades para tomada de decisão, através do demonstrativo de resultado orçamentário.

Para ilustrar as características da amostra pesquisada, a seguir tem-se o gráfico dos perfis dos resultados pesquisados.

#### 4.9.4 Resultado do questionário

A – Sobre as características dos entrevistados:

##### 1 - Formação profissional (graduação)

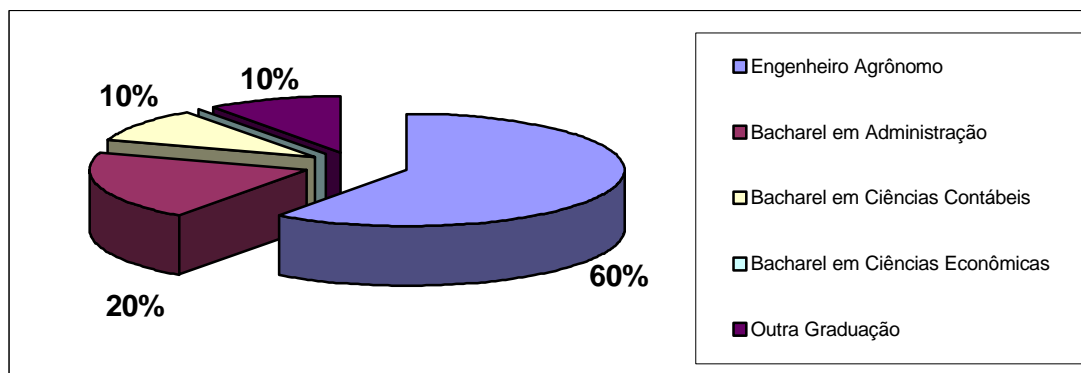


Figura 19 – Formação profissional (graduação)

Fonte: Dados primários (2002)

A formulação desta questão objetivou conhecer a graduação dos gerentes entrevistados. Dos entrevistados, 60% são engenheiros agrônomos e com pouca experiência no ramo administrativo.

##### 2 - Tempo na função de gerência

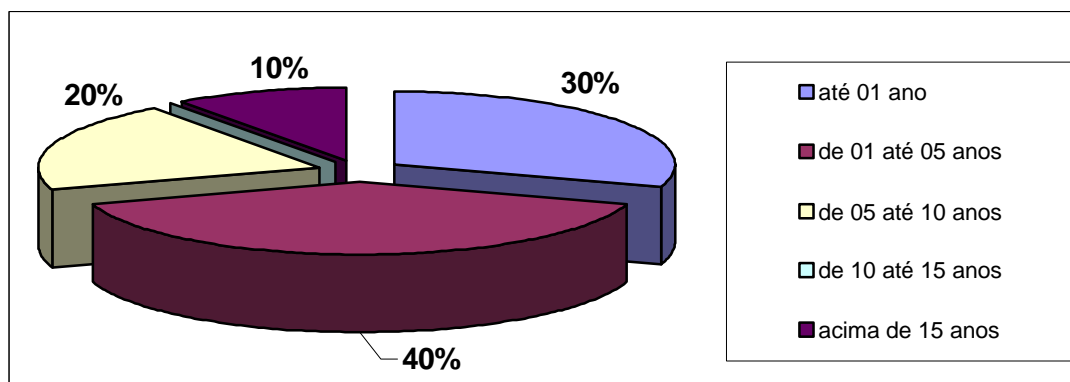


Figura 20 – Tempo na função de gerência

Fonte: Dados primários (2002)

Esta questão abordou quantos anos de experiência na função de gerência cada entrevistado está atuando, e concluiu-se que 40% dos gerentes atuam menos de 05 anos.

### 3 – Sobre seu entendimento na apresentação do trabalho

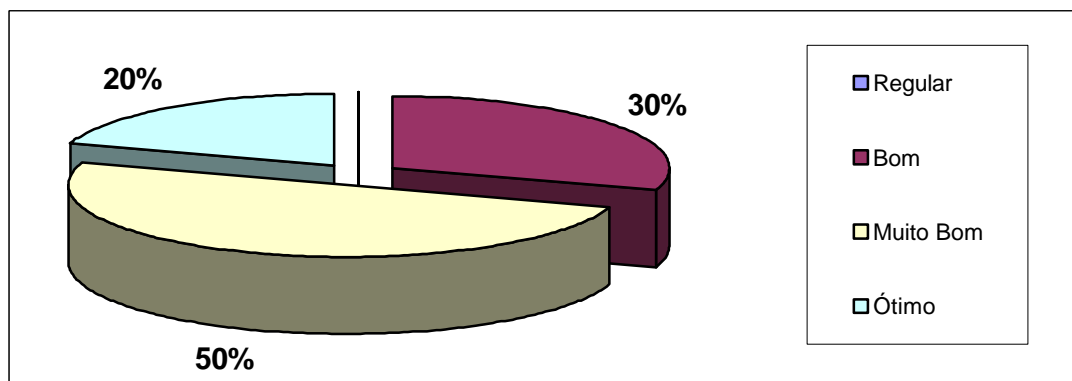


Figura 21 – Sobre seu entendimento na apresentação do trabalho

Fonte: Dados primários (2002)

Esta questão foi formulada para saber o grau de entendimento referente à apresentação do trabalho, tirou-se dúvida na exposição do mesmo, e verificou-se o nível de entendimento na explanação dos assuntos. Pelo grau de atendimento observou-se que todos entenderam o trabalho.

### 4 – Sobre o interesse despertado sobre o trabalho

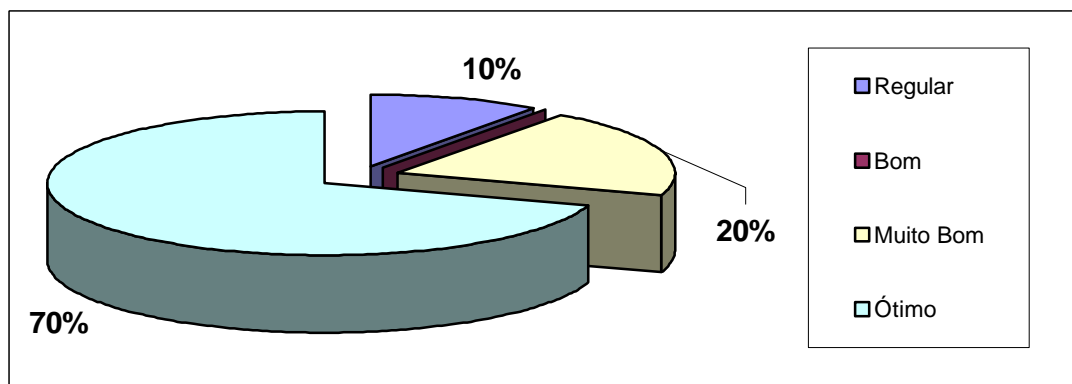


Figura 22 – Sobre o interesse despertado sobre o trabalho

Fonte: Dados primários (2002)

O propósito desta questão foi para saber o grau de interesse despertado sobre o modelo, se realmente despertou interesse sobre o assunto do trabalho. Nota-se que 90% dos entrevistados interessaram-se neste trabalho.

B – Para os Senhores:

Nesta segunda etapa do questionário verificou-se o grau de aceitação do modelo proposto:

5 - Quanto à aprovação do modelo proposto

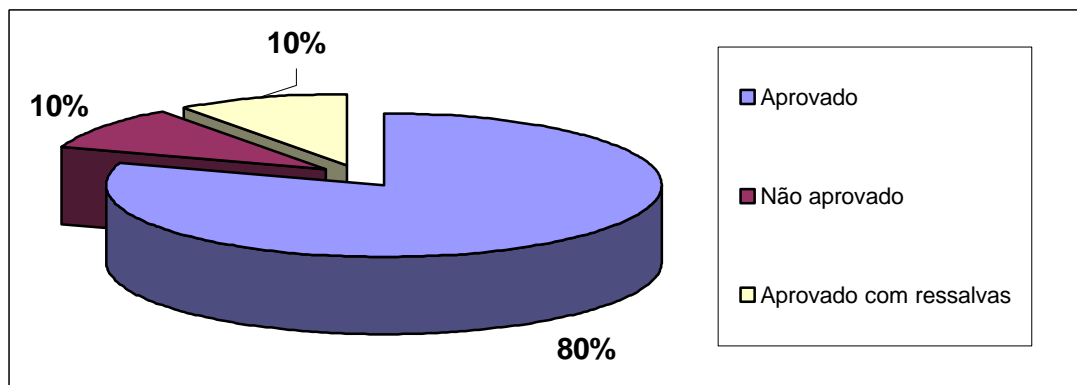


Figura 23 – Quanto à aprovação do modelo proposto

Fonte: Dados primários (2002)

Esta questão ilustra se o modelo proposto foi aprovado ou não, e verificou-se que 80% dos entrevistados aprovaram o modelo proposto.

6 - O modelo apresentado atendeu suas expectativa como uma ferramenta para fins de informação gerencial?

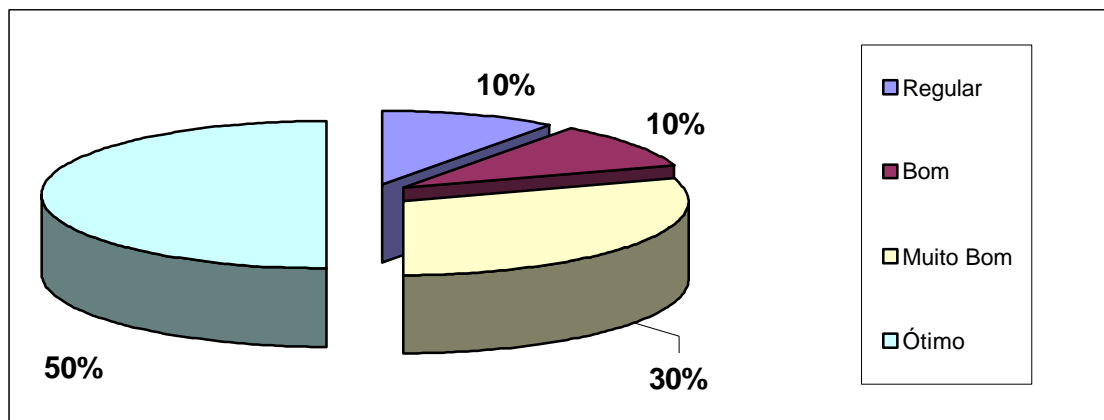


Figura 24 – O modelo apresentado atendeu suas expectativas como uma ferramenta para fins de informação gerencial?

Fonte: Dados primários (2002)

Agora, observando-se que a proposta foi aprovada, através desta questão, verificou-se que 70% dos gerentes entrevistados se interessaram neste modelo para fins administrativos, como uma ferramenta para tomada de decisões.

7 - Na sua opinião o modelo apresentado poderá ser aplicado na empresa?

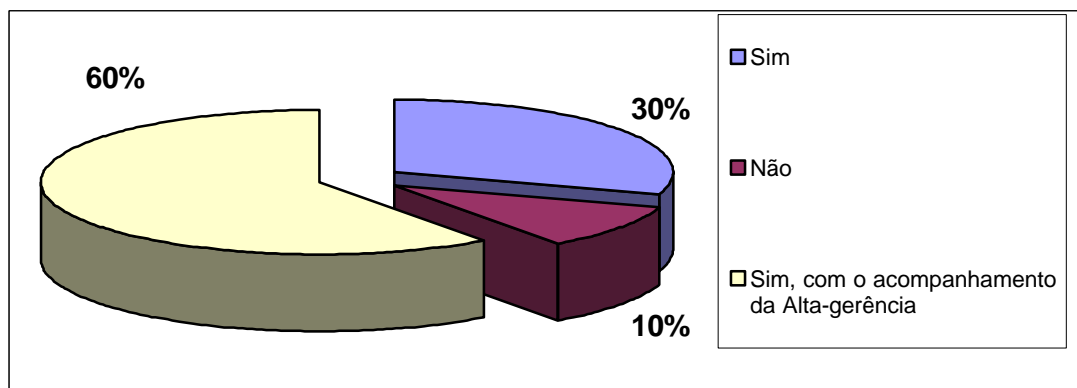


Figura 25– Na sua opinião o modelo apresentado poderá ser aplicado na empresa?

Fonte: Dados primários (2002)

Nesta questão verificou-se o interesse despertado na aplicação do modelo, e também se mediu a necessidade de acompanhamento da Alta-gerência da Organização. Dos entrevistados 60% acreditam no modelo, mas com o acompanhamento da Alta-gerência.

8 - Se o modelo aprovado, existe necessidade de treinamento e acompanhamento na sua aplicação?

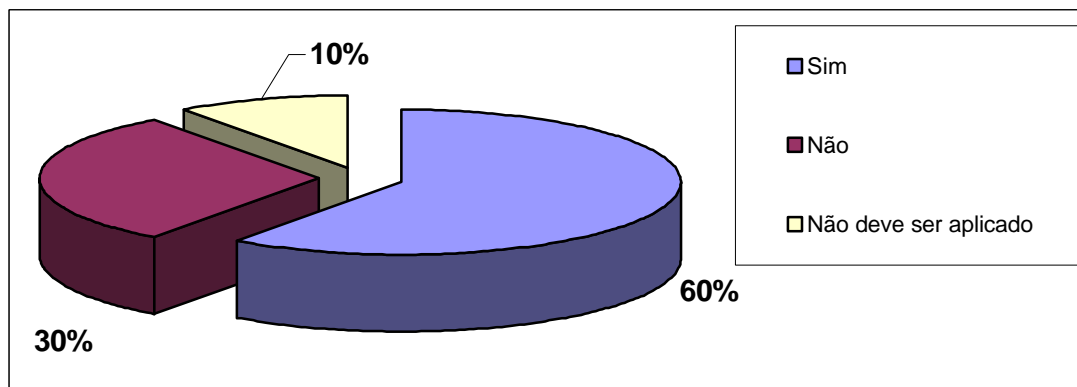


Figura 26 – Se o modelo for aprovado, existe necessidade de treinamento e acompanhamento na sua aplicação?

Fonte: Dados primários (2002)

Para implantação do modelo, através desta questão verificou-se que 60% dos entrevistados concordam com a necessidade de um treinamento para os gerentes, bem como o acompanhamento no processo de aplicação do modelo.

## Resumo e Resultado da Pesquisa

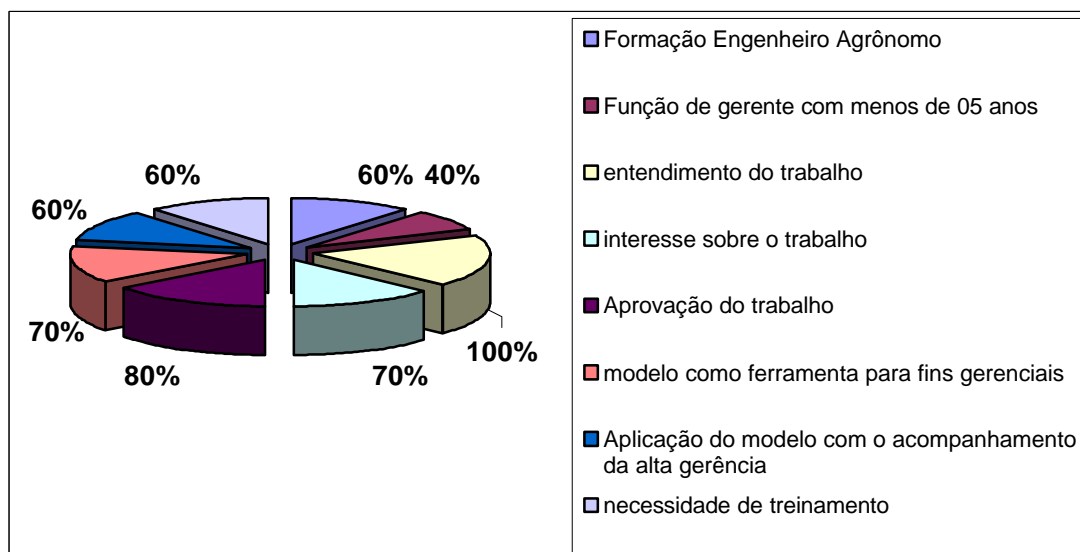


Figura 27 – Resultado da Pesquisa  
Fonte: Dados primários (2002)

De todos os entrevistados, conclui-se que 60% são Engenheiro Agrônomos, e 40% dos entrevistados possuem menos de 05 anos na função de gerentes, e pela complexidade do trabalho é um período considerado com pouca experiência.

Medindo o grau de entendimento do trabalho, notou-se que 100% dos entrevistados entenderam a explanação dos trabalhos, 70% dos entrevistados acharam interessante a aplicação do trabalho na empresa, e 80% aprovaram o trabalho. Destaca-se que dos 100% entrevistados 70% acreditam que o modelo apresentado poderá auxiliar como uma ferramenta gerencial para tomada de decisão. Ainda no tocante à implantação do modelo como uma ferramenta gerencial, 60% dos entrevistados concordam com a aplicação do modelo, mas com o acompanhamento da alta-gerência, e também 60% dos entrevistados concordam com a necessidade de um treinamento, demonstrando o trabalho a ser aplicado.

Neste capítulo, narra-se o desenvolvimento do trabalho, buscou-se testar os fundamentos descritos no capítulo 3 no tocante à Metodologia a ser empregada. Assim após a parte descritiva que envolveu a Organização, ilustrou-se a utilização do demonstrativo de orçamento gerencial baseado na implementação do ABC, as etapas do processo da elaboração do modelo, e apropriação dos custos, e ao final apresentou-se a aprovação do trabalho através de um questionário exposto aos gerentes das Unidades.

O capítulo seguinte apresenta as conclusões desta pesquisa e as sugestões para trabalhos futuros.

## **5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES**

### **5.1 Conclusões**

Na conclusão desta pesquisa apresenta-se uma síntese daquilo que foi mais significativo no estudo realizado, procurando apresentar os argumentos usados em torno dos objetivos propostos. Acompanha também uma recapitulação sintetizada de todos os itens e a autocrítica.

#### **a) Conclusões da aplicação na Cooperativa**

O objetivo geral foi propor uma ferramenta para atender as necessidades dos gerentes para administrar as Unidades através de um demonstrativo de resultado orçamentário.

Analisar se os sistemas de custos atuais da Cooperativa estão satisfazendo às necessidades dos gerentes das Unidades na administração para tomada de decisão e controle das operações.

A percepção dessas variáveis se dá mais especificamente no início do capítulo 1 – Tema e problema da pesquisa. Algumas considerações: a Cooperativa onde foi realizado este trabalho possui uma estrutura de administração centralizada, onde são definidas políticas e estratégias estendidas a todas as Unidades, sendo que a mesma não possui uma estrutura contábil de alocação de custos diretamente aos negócios e atividades, e que a previsão orçamentária é feita pela Alta-administração.

#### **b) Conclusões da dissertação**

Na Cooperativa onde se efetuou o estudo notou-se a importância de um sistema que oferece condições de gerenciar de um modo simples e preciso, pois a maioria dos gerentes das Unidades, são Engenheiros Agrônomos, com amplo conhecimento no campo, mas com dificuldade de assumir uma Unidade para administrar, pela falta de conhecimento administrativo, contábil e financeiro. Sendo assim fez-se necessário o desenvolvimento de um sistema de demonstrativo de Resultado gerencial prático e de fácil entendimento.

Para atender o segundo objetivo específico foi revisto os conceitos de sistemas de custeio tradicionais, através da pesquisa literária conforme item 2 - Fundamentação Teórica, com o objetivo de buscar conhecimentos para aplicação do modelo. A partir do item 3 foi desenvolvido o modelo alternativo de cálculo e de gestão de orçamentos por atividades.

O modelo proposto, mostra a importância da previsão orçamentária realizada e acompanhada pelos próprios gerentes das Unidades, e fornece através do demonstrativo de



resultado orçamentário (DEREOR), o acompanhamento das receitas e custos realizados através do sistema de custos servindo como ferramenta para tomada de decisão, atingindo a hipótese proposta no trabalho.

O sistema contábil e orçamentário deve estar sincronizado com a estrutura organizacional. O plano de contas do orçamento na empresa estudada está ligado com o plano de contas da contabilidade. Embora os orçamentos possam ser usados para planejamento, sem serem integrados com o sistema contábil, raramente podem ser usados para controle geral sem essa integração. As empresas progressistas ligam os orçamentos a um sistema contábil que acumula dados homogêneos, começando dos mais baixos níveis de responsabilidade e indo até o mais alto nível (a Diretoria).

Este modelo permite o acompanhamento dos resultados da Unidade como também da Organização, através de um plano de contas próprio vinculado com o plano de contas da contabilidade.

Os gerentes das unidades são as pessoas-chave para a organização, por isso devem saber controlar seus custos, mas, para isso precisam de uma ferramenta de suporte.

O sistema de orçamento e custos proposto através do demonstrativo de resultado pode ser considerado uma importante ferramenta, base de dados, tanto para cálculo de custos operacionais da unidade, como para pesquisar o resultado da unidade. Além de pesquisar o resultado da unidade pode ser pesquisado também por negócios, atividades, por ano, por mês, por conta, por tipo de custos, previsto x realizado, participação dos custos no faturamento, acompanhamento da participação de receitas e custos da Unidade perante a Organização.

Este trabalho mostra a importância da aplicação de um sistema de custos e orçamento servindo como suporte para avaliação de desempenho de cada Unidade da Organização, cumprindo com o objetivo proposto.

Com o sistema anterior onde os custos são apropriados com base no faturamento e recebimento físico de produtos, não se tem apuração dos custos reais de cada unidade.

Com o sistema proposto salienta-se algumas vantagens, entre elas:

- Previsão orçamentária orçada pelos gerentes das Unidades (filiais);
- Acompanhamento dos valores contábeis previstos x realizados;
- Demonstrativo de Resultado próprio da Unidade, para melhor controle de custos (geral da Unidade e por produto);

- Aumenta o grau de responsabilidade dos gerentes e eles participam mais do crescimento da organização;
- Os custos por serem apropriados nos Negócios e Atividades em cada Unidade (filial), faz com que o resultado seja mais real;
- O Demonstrativo de Resultado Orçamentário serve como base para tomada de decisão, e para medir o desempenho da Unidade.

Para alcançar estes objetivos na aplicação do modelo realizou-se uma simulação do trabalho com os gerentes das Unidades e através de um questionário específico, avaliou-se o dado e apurou-se o resultado do modelo pelos gerentes como aprovado. A aplicabilidade do orçamento por atividade na Cooperativa é possível e, se for corretamente empregado, fornecerão subsídios vitais para diminuir as dificuldades de se obter informações de controle e desempenho das Unidades.

Para finalizar, o questionário foi apresentado em forma de gráficos, obteve-se respostas positivas pelos gerentes como uma nova ferramenta para gerenciamento dos negócios e atividades da Organização.

## **5.2 Sugestões para trabalhos futuros**

Espera-se que este trabalho sirva como fonte de referência para aplicação de orçamento por atividades e acompanhamento de demonstrativos de resultados operacionais não só em Cooperativas, mas também para outras Organizações, levando-se em consideração as limitações inerentes a um único caso-estudo, que, aliás, realçam a importância de se dar seguimento a este trabalho, espera-se que as conclusões e desafios levantados possam contribuir para melhorar o cenário da administração de custos e orçamento das Organizações.

Este trabalho poderá ser analisado e usado pelas Cooperativas e por outras Organizações, desde que se faça os ajustes necessários a cada uma delas.

Desenvolver um trabalho que busque incorporar ao sistema de programação automática, com o desenvolvimento de um *software*, que poderá produzir uma visão mais abrangente sobre a Organização, a partir de novas informações de custeio por atividade.

Como continuidade deste trabalho deve-se buscar uma constante evolução do sistema de custos e orçamento, para atingir os objetivos e enfrentar a concorrência acirrada da globalização.

Por fim recomenda-se um estudo com intuito de despertar a necessidade de uma ferramenta gerencial para medir os resultados e desempenho em outras Cooperativas.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. **Gestão de Custos em Organizações Hospitalares**, Florianópolis, dissertação apresentada à UFSC, para obtenção do título de mestre em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC. 2001.

BACKER, Morton e JACOBSEN, Lyle. **Contabilidade de custos**: um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hil, 1979.

BENATO, João Vitorino Azolin. **Planejamento Orçamentário em Sociedades Cooperativistas**. São Paulo: OCESP, 1993.

BORNIA, Antonio Cezar. **Custos Industriais**. Apostila da disciplina - Custos Gerenciais I, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – UFSC, 1997.

BOISVERT, Hugues. **La comptabilité par activités.Compatibilité** de Management-Pratiques de Pointe. Montreal: ERPI, 1998.

\_\_\_\_\_,**Contabilidade Por Atividades**: Contabilidade de Gestão – Práticas Avançadas. tradução: Antonio Diomário de Queiroz, São Paulo: Atlas,1999.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

DELLA VECHIA, Rosangela. **Aplicação de uma metodologia de gestão e orçamentação fundamentada no custeio baseado em atividades em uma instituição de ensino a distância**, Florianópolis, dissertação apresentada à UFSC, para obtenção do título de mestre em Engenharia de Produção. PPGE/UFSC. 2001.

FAVERO, Hamilton L. et all. **Contabilidade**: teoria e prática, v. 1, 2. ed., São Paulo: Atlas, 1997.

FINNEY, Robert G. **Como Elaborar e Administrar Orçamentos**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1993.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade industrial**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1989.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custos e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. 2. ed., São Paulo: Futura, 2000.

KHOURY, Carlos Yorghi & ANCELEVICZ, Jacob. **Controvérsias do sistema de custos ABC**. In Revista de Administração de Empresas–RAE, v 40, nº 1, São Paulo: FGV, (jan-mar), 2000.

LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 12. ed., Rio de Janeiro: F.G.V., 1998.

MAMBINI, Ariovaldo. **A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão na perspectiva da gestão econômica.** In Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná-CRCPR, Curitiba: Design Gráfico, nº 133, p.41, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 1980.

\_\_\_\_\_, **Contabilidade de custos.** 7. ed., São Paulo: Atlas, 2000.

MATTOS, José Geraldo. **Sistema de Custeio.** Capturado em outubro de 2002. On line. Disponível na internet <<http://www.gea.org.br/scf/sistemas.html>>.

MATZ, et al. **Contabilidade de custos.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 1987.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos.** 3 tiragem – 1.ed.1991, São Paulo: Atlas,1993.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 2. ed., São Paulo: Atlas, 1997.

PLAYER, Steve et al. **ABM: lições do campo de batalha.** São Paulo: Makron Books, 1997.

REIS, Helder. **Uma nova metodologia de orçamentação:** Relatório Geral do Orçamento do Estado para 2001, capturado em 13 de nov.de 2002. On line Disponível na internet <<http://www.dgo.pt/oe/2001/Proposta/Relatorio/RelOE2001-anx.pdf>>.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos.** 2. ed., São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_, **Formação de Preços e do Lucro.** 3. ed., revista e ampliada, São Paulo: Atlas, 1991.

SAKAMOTO, Frederico T.C. **Proposta de um sistema de informações para Indústria avícola consistente com os conceitos de excelência produtiva, Enfoque nos segmentos de commodity e semi-commodity**, Florianópolis, dissertação apresentada à UFSC, para obtenção do título de mestre em Engenharia de Produção, com concentração na área de Qualidade e Produtividade.1999

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4. ed., São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

TURNERY, Peter B.B. **Common cents: the ABC performance breakthrough**. Hillsboro: Cost Technology, 1991.

VICECONTI, Paulo E. V. e NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e administrativo**. 4. ed., São Paulo: Frase, 1995.

## APÊNDICE 1 – Modelo de Previsão Orçamentária para as Unidades

CONSULTORIA TÁBÓL			PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA DIRETO E SEMI-DIRETO (PLANILHA MODELO)												
PLANO DE CONTAS DO GERENCIAL			TOTAL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
CÓDIGOS	CONTAS														
3		RES.LIQ.OPER.													
3 1		RES.BRUTO													
3 1 .01		FATURAMENTO													
3 1 .01 .01		P.Agrícolas													
3 1 .01 .02		Bens Fornecimentos													
3 1 .01 .04		P.Sementes													
3 1 .01 .05		P.Pecuários													
3 1 .01 .06		S.Prestados													
3 1 .02		(-) CMV S/VENDAS													
3 1 .02 .01		P.Agrícolas													
3 1 .02 .02		Bens Fornecimentos													
3 1 .02 .04		P.Sementes													
3 1 .02 .05		P.Pecuários													
3 1 .02 .06		S.Prestados													
3 1 .04		(-)DEV.VENDAS													
3 1 .04 .01		(-)Dev.Merc.Vend.													
3 1 .05		(-)IMP.S/VENDAS													
3 1 .05 .01		(-)ICMS s/ Vendas													
3 1 .05 .02		(-)COFINS /PIS													
3 3		CUSTO .OP.DIRETO													
3 3 .01	V	CONS.MANUTENCAO													
3 3 .01 .01		Prédios/Edific.													
3 3 .01 .02		Armazens./Benfeit.													
3 3 .01 .03		Maq/Equip.Móv.													
3 3 .01 .04		CPD-Equip.Inform.													
3 3 .01 .06		Fazendas													
3 3 .01 .07		Análises													
3 3 .01 .09		Pesq./Contrib.													
3 3 .01 .10		Higiene/Limpeza													
3 3 .01 .11		Armazen.p/Transf.													
3 3 .01 .12		Bens Pequeno Valor													
3 3 .03	F	DEPRECIAÇÕES													
3 3 .03 .01		Prédios/Armaz.													
3 3 .03 .02		Benfeitorias													
3 3 .03 .03		Maq.Equipam.													
3 3 .03 .04		Móv.Utensílios													
3 3 .03 .05		CPD-Equip.Inform.													
3 3 .03 .06		Veículos													
3 3 .03 .07		Aviação													
3 3 .03 .10		Amort.CPD													
3 3 .03 .12		Otras (Comun.)													
3 3 .05	V	CONSUMO													
3 3 .05 .01		Agua													
3 3 .05 .02		Comb.Lubrif.													
3 3 .05 .03		Deter.Merc.Prod.													
3 3 .05 .04		Embalagens													
3 3 .05 .05		Energia Eletrica													
3 3 .05 .06		Fotoc.Encadem.													
3 3 .05 .08		Lenha Sec.Cer.													
3 3 .05 .09		Mater.Exped.													
3 3 .05 .11		Veículos													
3 3 .05 .12		Viag.Estádias													
3 3 .07	V	COMUNICAÇÃO													
3 3 .07 .01		Assinaturas													
3 3 .07 .02		Correios													
3 3 .07 .03		Fax /Telex/Internet													
3 3 .07 .04		Telefone													
3 3 .07 .05		Transmissão Dados CPD													
3 3 .09	F	SEGUROS													
3 3 .09 .02		Bens Imóv./Móv.													
3 3 .09 .03		Estoques													
3 3 .10		ALUGUÉIS													
3 3 .10 .1		Aluguéis													
3 3 .11	F	DIRETORES													
3 3 .11 .01		Pró-Lab.Diret .Ex.													
3 3 .11 .02		Honor.Cons.Adm.													
3 3 .11 .04		Verba Repres.													
3 3 .11 .05		INSS Diretores													
3 3 .11 .06		Seguros.Vida Diretores													





## CONTUNUAÇÃO APÊNDICE 1

CONSULTORIA CONTÁBIL			PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA DIRETO E SEMI-DIRETO (PLANILHA MODELO)												
PLANO DE CONTAS DO GERENCIAL			TOTAL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
CÓDIGOS		CONTAS													
3 4 . 05	V	CONSUMO													
3 4 . 05 . 01		Água													
3 4 . 05 . 02		Comb.Lubrif.													
3 4 . 05 . 03		Deter.Merc.Prod.													
3 4 . 05 . 04		Embalagens													
3 4 . 05 . 05		Energia Elétrica													
3 4 . 05 . 06		Fotoc.Encadern.													
3 4 . 05 . 08		Lenha Sec.Cer.													
3 4 . 05 . 09		Mater.Exped.													
3 4 . 05 . 11		Veículos													
3 4 . 05 . 12		Viag.Estádias													
3 4 . 07	V	COMUNICAÇÃO													
3 4 . 07 . 01		Assinaturas													
3 4 . 07 . 02		Correios													
3 4 . 07 . 03		Fax /Telex/Internet													
3 4 . 07 . 04		Telefone													
3 4 . 07 . 05		Transmissão Dados CPD													
3 4 . 09	F	SEGUROS													
3 4 . 09 . 02		Bens Imóv./Móv.													
3 4 . 09 . 03		Estoques													
3 4 . 10		ALUGUEIS													
3 4 . 10 . 1		Aluguéis													
3 4 . 11	F	DIRETORES													
3 4 . 11 . 01		Pró-Lab.Diret.Ex.													
3 4 . 11 . 02		Honor.Cons.Adm.													
3 4 . 11 . 04		Verba Repres.													
3 4 . 11 . 05		INSS Diretores													
3 4 . 11 . 06		Seguros Vida Diretores													
3 4 . 13	F	PESSOAL - SAL.ENC.													
3 4 . 13 . 01		Salário Bruto													
3 4 . 13 . 02		Horas Extras													
3 4 . 13 . 03		Comissões													
3 4 . 13 . 04		Adicion.Bonific.													
3 4 . 13 . 05		Enc.Sociais													
3 4 . 13 . 06		Indenizações													
3 4 . 13 . 07		Prov.de Ferias													
3 4 . 13 . 08		Prov.de I3.Sal.													
3 4 . 13 . 09		Prov.Enc.F./I3.													
3 4 . 13 . 99		( - )Enc.Fer./I3.													
3 4 . 15	V	ASSIST.SOC.FUNC.													
3 4 . 15 . 01		Cantina Refeit.													
3 4 . 15 . 02		Vale Transporte													
3 4 . 15 . 03		Medicamentos													
3 4 . 15 . 04		Uniformes													
3 4 . 15 . 05		Assist.Médica Colaboradores													
3 4 . 15 . 06		Assist.Odontológica.Colaboradores													
3 4 . 15 . 07		Cursos/Trein.Colaboradores													
3 4 . 15 . 08		Seguro de Vida a Colaboradores													
3 4 . 17	V	SERV.TERCEIROS													
3 4 . 17 . 02		S.T.Employer													
3 4 . 17 . 03		P.Serv.P.Jurídica													
3 4 . 17 . 04		P.Serv.P.Física													
3 4 . 17 . 06		Desp.Proc.Judic.													
3 4 . 19	V	DONAT.RECEP.													
3 4 . 19 . 01		Doativos													
3 4 . 19 . 02		Recep.Festiv.													
3 4 . 19 . 03		Verba Repres.													
3 4 . 21		DESP.C/VENDAS													
3 4 . 21 . 01		Comis.Corretag.													
3 4 . 21 . 02		Desc.Conced.													
3 4 . 21 . 03		Exportação													
3 4 . 21 . 04		Fretes													
3 4 . 21 . 05		Propaganda													
3 4 . 21 . 10		Pedágios													
3 4 . 23	F	TRIBUTÁRIAS													
3 4 . 23 . 05		Imp.s/Propried.													
3 4 . 23 . 06		Multas													
3 4 . 23 . 07		Taxas Contrib.													
3 4 . 23 . 09		Prov. IRPJ/CS													

CONSULTORIA TÁBIL															
PLANO DE CONTAS DO GERENCIAL			PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA CUSTO. INDIRETO (PLANILHA MODELO)												
CÓDIGOS	CONTAS		TOTAL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
3 5	V	CUSTO OP.INDIRET													
3 5 . 01		CONS.MANUTENCAO													
3 5 . 01 . 01		Predios/Edific.													
3 5 . 01 . 02		Armaz./Benfeit.													
3 5 . 01 . 03		Maq/Equip/Mov.													
3 5 . 01 . 04		Suprimentos CPD													
3 5 . 01 . 05		Produtos													
3 5 . 01 . 06		Fazendas													
3 5 . 01 . 07		Análises													
3 5 . 01 . 09		Pesq./Contrib.													
3 5 . 01 . 10		Higiene/Limpeza													
3 5 . 01 . 11		Armazen.p/Transf.													
3 5 . 01 . 12		Bens Pequeno Valor													
3 5 . 03	F	DEPRECIAÇÕES													
3 5 . 03 . 01		Prédios/Armaz.													
3 5 . 03 . 02		Benfeitorias													
3 5 . 03 . 03		Maq.Equipam.													
3 5 . 03 . 04		Mov.Utensílios													
3 5 . 03 . 05		CPD-Equip.Inform.													
3 5 . 03 . 06		Veículos													
3 5 . 03 . 07		Aviação													
3 5 . 03 . 10		Amort.CPD													
3 5 . 03 . 12		Outras(Comun.)													
3 5 . 05	V	CONSUMO													
3 5 . 05 . 01		Agua													
3 5 . 05 . 02		Comb.Lubrif.													
3 5 . 05 . 03		Deter.Merc.Prod.													
3 5 . 05 . 04		Embalagens													
3 5 . 05 . 05		Energia Eletrica													
3 5 . 05 . 06		Fotoc.Encadern.													
3 5 . 05 . 08		Linha Sec.Cer.													
3 5 . 05 . 09		Mater.Exped.													
3 5 . 05 . 11		Veiculos													
3 5 . 05 . 12		Viag.Estadias													
3 5 . 07	V	COMUNICAÇÃO													
3 5 . 07 . 01		Assinaturas													
3 5 . 07 . 02		Correios													
3 5 . 07 . 03		Fax /Telex/Internet													
3 5 . 07 . 04		Telefone													
3 5 . 07 . 05		Transmissão Dados CPD													
3 5 . 09	F	SEGUROS													
3 5 . 09 . 02		Bens Imóv./Mov.													
3 5 . 09 . 03		Estoques													
3 5 . 10 . 1		ALUGUEIS													
3 5 . 10 . 1		Aluguéis													
3 5 . 11	F	DIRETORES													
3 5 . 11 . 01		Pro-Lab.Diret.Ex.													
3 5 . 11 . 02		Honor.Cons.Adm.													
3 5 . 11 . 04		Verba Repres.													
3 5 . 11 . 05		INSS Diretores													
3 5 . 11 . 06		Seguros Vida Diretores													

CONSULTORIA CONTÁBIL		PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA CUSTO INDIRETO (PLANILHA MODELO)												
PLANO DE CONTAS DO GERENCIAL		TOTAL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
CÓDIGOS	CONTAS													
3 5 . 13	F PESSOAL-SALENC.													
3 5 . 13 . 01	Salário Bruto													
3 5 . 13 . 02	Horas Extras													
3 5 . 13 . 03	Comissões													
3 5 . 13 . 04	Adicion.Bonific.													
3 5 . 13 . 05	Enc.Sociais													
3 5 . 13 . 06	Indenizações													
3 5 . 13 . 07	Prov.de Ferias													
3 5 . 13 . 08	Prov.de I3.Sal.													
3 5 . 13 . 09	Prov.Enc.F./13.													
3 5 . 13 . 99	( - )Enc.Fer./13.													
3 5 . 15	V ASSIST.SOC.FUNC.													
3 5 . 15 . 01	Cantina Refeit.													
3 5 . 15 . 02	Vale Transporte													
3 5 . 15 . 03	Medicamentos													
3 5 . 15 . 04	Uniformes													
3 5 . 15 . 05	Assist.Médica Colaboradores													
3 5 . 15 . 06	Assist.Odontologica.Colaboradores													
3 5 . 15 . 07	Cursos/Trein.Colaboradores													
3 5 . 15 . 08	Seguro de Vida a Colaboradores													
3 5 . 17	V SERV.TERCEIROS													
3 5 . 17 . 02	S.T.Employer													
3 5 . 17 . 03	P.Serv.P.Jurídica													
3 5 . 17 . 04	P.Serv.P.Física													
3 5 . 17 . 05	Encargos s/ Serv.s/vinculo Empregaticio													
3 5 . 17 . 06	Desp.Proc.Judic.													
3 5 . 19	V DONAT. RECEP.													
3 5 . 19 . 01	Donativos													
3 5 . 19 . 02	Recep.Festiv.													
3 5 . 19 . 03	Verba Repres.													
3 5 . 21	DESP.C/VENDAS													
3 5 . 21 . 01	Comis.Corretag.													
3 5 . 21 . 02	Desc.Conced.													
3 5 . 21 . 03	Exportação													
3 5 . 21 . 04	Fretes													
3 5 . 21 . 05	Propaganda													
3 5 . 21 . 10	Pedágios													
3 5 . 23	F TRIBUTÁRIAS													
3 5 . 23 . 05	Imp.s/Propried.													
3 5 . 23 . 06	Multas													
3 5 . 23 . 07	Taxas Contrib.													
3 5 . 23 . 09	Prov. IRPJ/CS													

## APÊNDICE 3 – Rateio dos Custos Semi-Diretas no local

APÊNDICE 3																		
RATEIO DOS CUSTOS SEMI-DIRETOS NO LOCAL																		
	NO LOCAL	10 REC PROD. AGRÍCOLAS			20 INSUM/BENS DE REVENDA									40 PROD. SEMENTES			30 PPEC	
		200	210	310	500	510	520	550	560	590	810	820	830	190	330	340	460	470
P. AGRÍCOLAS	226	200	210	310	500	510	520	550	560		810	820	830	190	330	340	460	470
P. AGRÍCOLAS	228	200	210	310														
VETERINÁRIO	230																460	470
B. REVENDA	232							550										
P. SEMENTES	234													190	330	340		
B. REVENDA	236				500	510	520											
B. REVENDA	244				500	510	520				810	820	830					
OPERACIONAL	248	200	210	310										190	330	340		
P. AGRÍCOLAS	254	200	210	310														
B. REVENDA	266				500	510	520	550	560		810	820	830					
B. REVENDA	272							560										
B. REVENDA	278										810	820	830					

OBS: \* estes códigos de rateio podem ser utilizados somente se não houver nenhuma outra alternativa;

\* procurar utilizar os códigos de apropriação diretos sempre e corretamente, para que facilite as análises gerenciais e os cálculos de custo da unidade/atividade. Quanto mais diretamente estiverem alocados os lançamentos mais reais serão as informações, aumentando a credibilidade nas mesmas.

Ex: código 228 = Apropria os custos das atividades 200, 210, 310 na Unidade com base no físico recebido pela Unidade (FR)

## APÊNDICE 4 – Rateio dos Custos Semi-Diretas em todos os locais

APÊNDICE. 4  
RATEIO DOS CUSTOS SEMI-DIRETOS EM TODOS OS LOCAIS

	TODOS LOCAIS	10 REC. P. AGRICOLAS			20 INSUM/BENS DE REVENDA									40 PROD. SEMENTES			50 REV. P. PECUÁRIOS		60 PREST. DE SERVIÇOS			APROP.
		200	210	310	500	510	520	550	560	590	810	820	830	190	330	340	460	470	960	970	980	
	<b>201</b>	<b>RECEITAS E CUSTOS A CLASSIFICAR</b>																				
AGRÔNOMICO	<b>202</b>													190								
COMERCIAL	<b>205</b>	200																				FR
COMERCIAL	<b>206</b>			310																		FR
COMERCIAL	<b>207</b>		210																			FR
AGRÔNOMICO	<b>208</b>													330								FR
AGRÔNOMICO	<b>212</b>															340						FR
DEPTO. REVENDA	<b>224</b>									590												CDR
COMERCIAL	<b>227</b>	200	210	310																		CDR
VETERINÁRIO	<b>229</b>																460	470				CDR
DPTO. REVENDA	<b>231</b>							550														CDR
AGRÔNOMICO	<b>233</b>													190	330	340						CDR
DEPTO. REVENDA	<b>235</b>				500	510	520															CDR
COMERCIAL	<b>237</b>	200																				CDR
COMERCIAL	<b>239</b>		210																			CDR
COMERCIAL	<b>241</b>			310																		CDR
DEPT. REVENDA	<b>243</b>				500	510	520				810	820	830									CDR
	<b>245</b>	200	210	310	500	510	520	550	560	590	810	820	830	190	330	340						CDR
OPERACIONAL	<b>247</b>	200	210	310																		CDR
DEPTO. REVENDA	<b>249</b>					510																CDR
DEPTO. REVENDA	<b>251</b>											820										CDR
COMERCIAL	<b>253</b>	200	210	310																		CDR
COMERCIAL	<b>255</b>	200	210																			CDR
VETERINÁRIO	<b>259</b>																	470				CDR
VETERINÁRIO	<b>261</b>																460	470		980		CDR
AGRÔNOMICO	<b>263</b>													190	330	340			960	970		CDR
DEPTO. REVENDA	<b>265</b>				500	510	520	550	560	590	810	820	830									CDR
VETERINÁRIO	<b>267</b>																460					CDR
DEPTO. REVENDA	<b>271</b>									560												CDR
DEPTO. REVENDA	<b>273</b>												830									CDR
DEPTO. REVENDA	<b>275</b>				500																	CDR
DEPTO. REVENDA	<b>277</b>										810	820	830									CDR
DEPTO. REVENDA	<b>279</b>				500	510	520	550	560		810	820	830									CDR
COMERCIAL	<b>283</b>			310																		CDR
DEPTO. REVENDA	<b>285</b>										810											CDR
AGRÔNOMICO	<b>297</b>				500	510	520	550	560	590	810	820	830	190	330	340	460	470	960	970		CDR
PIS/COFINS	<b>289</b>	200	210	310	500	510	520	550	560	590	810	820	830				460	470	960	970	980	FA

Ex: código 202 = Apropria os custos da atividade 190 para todos os locais com base no Físico  
Recebido (FR)

código 235 = Apropria os custos para as atividades 500,510,520, para todos os locais  
com base nos custos diretos realizadas de cada local (CDR)

## APÊNDICE 5 – Plano de Contas Contabilidade x Orçamento

PLANO CONTAS CONTABILIDADE				
NR.CONTAS CONTABIL.	NOME CONTAS DA CONTABILIDADE	ATIVIDADE --	CONTAS ORÇAM.	NOME DAS CONTAS DO ORÇAMENTO
<b>3</b>	<b>RECEITAS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31</b>	<b>RECEITAS C/VENDAS BENS E SERVICOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>311</b>	<b>RECEITAS COM PRODUTOS AGRICOLAS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.101</b>	<b>VENDAS COMERCIAL</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.101.001	Vendas Mercado Interno	201	310.101	P. Agricolas
31.101.002	Vendas Mercado Interno p/exportação	201	310.102	P. Agricolas
31.101.021	Transferencias para Outros Estoques	201	410.101	Alt.Id.Estoque
31.101.022	Transferencias para Outras Unidades	201	410.102	Interunidades
31.101.023	(-)Comissoes sobre Vendas	201	332.101	Comis.Corretag.
31.101.024	(-)Devolucoes de Vendas	201	310.401	(-)Dev.Merc.Vend.
31.101.027	(-)ICMS sobre Vendas	289	310.501	(-)ICMS s/Vendas
31.101.030	(-)COFINS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.101.031	(-)PIS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
<b>312</b>	<b>RECEITA COM PRODUTOS PECUARIOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.202</b>	<b>FARM. SUÍNO E BOVINO</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.202.001	Vendas Mercado Interno	201	310.105	P. Pecuarios
31.202.004	Vendas Mercado Externo	201	310.105	P. Pecuarios
31.202.021	Transferencias para Outros Estoques	201	410.101	Alt.Id.Estoque
31.202.022	Transferencias para Outras Unidades	201	410.102	Interunidades
31.202.023	(-)Comissoes sobre Vendas	201	332.101	Comis.Corretag.
31.202.024	(-)Devolucoes de Vendas	201	310.401	(-)Dev.Merc.Vend.
31.202.027	(-)ICMS sobre Vendas	289	310.501	(-)ICMS s/Vendas
31.202.030	(-)COFINS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.202.031	(-)PIS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
<b>313</b>	<b>RECEITAS C/BENS DE REVENDA</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.301</b>	<b>ASSES.INSUMO</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.301.002	Vendas Merc.Interno	201	310.102	Bens de Revenda
31.301.004	Vendas Mercado Externo	201	310.102	Bens de Revenda
31.301.021	Transferencias para Outros Estoques	201	410.101	Alt.Id.Estoque
31.301.022	Transferencias para Outras Unidades	201	410.102	Interunidades
31.301.023	(-)Comissoes sobre Vendas	201	332.101	Comis.Corretag.
31.301.025	(-)Devolucoes de Vendas	201	310.401	(-)Dev.Merc.Vend.
31.301.028	(-)ICMS sobre Vendas	289	310.501	(-)ICMS s/Vendas
31.301.030	(-)COFINS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.301.031	(-)PIS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
<b>313</b>	<b>RECEITAS C/BENS DE REVENDA</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.301</b>	<b>SEMENTES</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.401.002	Vendas Merc.Interno	201	310.104	P. Sementes
31.401.004	Vendas Mercado Externo	201	310.104	P. Sementes
31.401.021	Transferencias para Outros Estoques	201	410.101	Alt.Id.Estoque
31.401.022	Transferencias para Outras Unidades	201	410.102	Interunidades
31.401.023	(-)Comissoes sobre Vendas	201	332.101	Comis.Corretag.
31.401.025	(-)Devolucoes de Vendas	201	310.401	(-)Dev.Merc.Vend.
31.401.028	(-)ICMS sobre Vendas	289	310.501	(-)ICMS s/Vendas
31.401.030	(-)COFINS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.401.031	(-)PIS	289	310.502	(-)COFINS/PIS
<b>315</b>	<b>RECEITAS C/PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.501</b>	<b>RECEITAS C/PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.501.001	Serv.Pulveriz.Aerea Associados	960	310.106	P. Serviços
31.501.002	Serv.Pulveriz.Aerea nao Associados	960	310.106	P. Serviços
31.501.003	Serv.Assist.Tec.Vet.Associados	980	310.106	P. Serviços
31.501.004	Serv.Assist.Tec.Vet.nao Associados	980	310.106	P. Serviços
31.501.005	Serv.Assist.Tec.Agr.Associados	970	310.106	P. Serviços
31.501.006	Serv.Assist.Tec.Agr.nao Associados	970	310.106	P. Serviços
31.501.015	(-)COFINS s/Prestacoes de Servicos	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.501.016	(-)PIS s/Prestacoes de Servicos	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.501.017	(-)ISSQN s/ Prest. de Serviços	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.501.018	(-)COFINS s/Prestacoes de Servicos	289	310.502	(-)COFINS/PIS
31.501.019	(-)PIS s/Prestacoes de Servicos	289	310.502	(-)COFINS/PIS
<b>318</b>	<b>RECEITAS ADMINISTRATIVAS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>31.801</b>	<b>RECEITAS ADMINISTRATIVAS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
31.801.001	Ganhos em Investimentos	201	380.102	Res.N.Oper.
31.801.002	Aluguéis	201	331.001	Aluguéis
31.801.003	Vendas de Sucatas	201	380.102	Res.N.Oper.
31.801.004	Ganhos Partic.outras Sociedades	201	380.102	Res.N.Oper.
31.801.005	Mercadorias Bonificadas	201	380.102	Res.N.Oper.
31.801.070	(-) PIS	289	380.102	Res.N.Oper.
31.801.071	(-)COFINS	289	380.102	Res.N.Oper.

## CONTINUAÇÃO APÊNDICE 5

PLANO CONTAS CONTABILIDADE				
NR.CONTAS CONTABIL.	NOME CONTAS DA CONTABILIDADE	ATIVIDADE CONTAS ORÇAM.	CONTAS ORÇAM.	NOME DAS CONTAS DO ORÇAMENTO
<b>4</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>41</b>	<b>CUSTO PROD.VENDIDOS SERV.PRESTADOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>411</b>	<b>CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>41.101</b>	<b>CUSTO DOS PRODUTOS AGRICOLAS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
41.101.001	Custo das Vendas-Soja	205	310.201	P. Agricolas
41.101.002	Custo das Vendas-Milho	206	310.201	P. Agricolas
41.101.003	Custo das Vendas-Trigo	207	310.201	P. Agricolas
<b>41.102</b>	<b>CUSTO DOS PRODUTOS PECUARIOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
41.102.002	Custo das Vendas-Suinos	460	310.205	P. Pecuarios
41.102.003	Custo das Vendas-Bovino	470	310.205	P. Pecuarios
<b>41.103</b>	<b>CUSTO DOS BENS DE REVENDA</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
41.103.001	Custo das Vendas-Fertilizantes	520	310.202	Bens de Revenda
41.103.002	Custo das Vendas-Defensivos	510	310.202	Bens de Revenda
41.103.003	Custo das Vendas-Corretivos	500	310.202	Bens de Revenda
41.103.004	Custo das Vendas-Semente de Soja	810	310.204	P. Sementes
41.103.005	Custo das Vendas-Semente de Trigo	820	310.204	P. Sementes
41.103.006	Custo das Vendas-Semente de Milho	83	310.204	P. Sementes
41.103.016	Custo das Vendas-Pecas e Acessorios	550	310.202	Bens de Revenda
41.103.019	Custo das Vendas-Prod.Veterinarios	560	310.202	Bens de Revenda
41.103.020	Custo das Vendas-Lubrif./Av.Agr	600	310.202	Bens de Revenda
41.103.021	Custo das Vendas-Mudas Florestais	900	310.202	Bens de Revenda
41.103.023	Custo das Vendas-Supermercados	590	310.202	Bens de Revenda
<b>41.104</b>	<b>CUSTO PROD.INDUSTR.OU TRANSFORMADOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
<b>41.105</b>	<b>CUSTO DOS SERVICOS PRESTADOS</b>	<b>200</b>	<b>999.999</b>	
41.105.001	Custo dos Serv.Pulverizacao Aerea	960	310.206	S. Prestados
41.105.002	Custo dos Serv.Assist.Tec.Veterin.	980	310.206	S. Prestados
41.105.003	Custo dos Serv.Assist.Tec.Agronom.	970	310.206	S. Prestados
<b>4</b>	<b>CUSTOS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42</b>	<b>CUSTOS OPERACIONAIS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>421</b>	<b>CUSTOS COM PESSOAL</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42101</b>	<b>PESSOAL</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42101001	Salarios e Ordenados	201	331301	Salario Bruto
42101002	Horas Extras	201	331302	Horas Extras
42101003	Adicionais	201	331303	Adicion.Bonific.
42101004	Ajuda de Custo	201	331303	Adicion.Bonific.
42101005	Gratificacoes	201	331303	Adicion.Bonific.
42101007	Ferias	201	331306	Prov.de Ferias
42101008	13.Salario	201	331307	Prov.de 13.Sal.
42101009	Indenizacoes	201	331305	Indenizações
42101010	Aviso Previo	201	331305	Indenizações
42101011	Comissoes	201	331303	Comissões
42101012	INSS	201	331304	Enc.Sociais
42101013	FGTS	201	331304	Enc.Sociais
42101014	PIS	201	331304	Enc.Sociais
42101015	Salario Educacao	201	331304	Enc.Sociais
42101017	Servicos Temporarios-Employer	201	331702	S.T.Employer
42101018	Verba de Representacao	201	331903	Verba Repres.
42101019	Cantina e Refeitorio	201	331501	Cantina Refeit.
42101020	Vale Transporte	201	331502	Vale Transporte
42101021	Farmacia e Medicamentos	201	331503	Medicamentos
42101022	Uniformes e Equip.Prot.Individual	201	331504	Uniformes
42101023	Provisão de Encargos s/13. Salario	201	331308	Prov.Enc.F./13.
42101024	Provisão de Encargos s/Ferias	201	331308	Prov.Enc.F./13.
42101026	INSS s/ Trabalhistas	201	331305	Indenizações
42101027	IRRF s/ Trabalhistas	201	331305	Indenizações
42101028	Custos s/ Trabalhistas	201	331305	Indenizações
42101997	(-)Reversão Prov.Enc.s/Ferias/13.	201	331310	(-)Enc.Fér./13.
<b>42102</b>	<b>DIRETORIA E CONSELHOS</b>	<b>200</b>	<b>999999</b>	
42102001	Pro-Labore e Diretoria Executiva	690	331101	Pró-Lab.Diret.Ex.
42102002	Honorarios Conselho Administracao	690	331102	Honor.Cons.Adm.
42102004	INSS s/Pro-Labore e Honorarios	690	331105	INSS Diretores
42102005	Verba de Representacao	201	331104	Verba Repres.
42102006	Seguro de Vida Diretores	690	331106	Seguro de Vida Diretores
<b>42103</b>	<b>SERVICOS PRESTADOS POR TERCEIROS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42103001	Prestacao de Serv.Pessoa Fisica	201	331702	P.Serv.P.Fisica
42103002	Prestacao de Serv.Pessoa Juridica	201	331701	Asses.Cons.PJ
42103003	INSS s/Serv.s/Vinculo Empregaticio	201	331703	INSS Serv.P.Fis.
42103004	ICMS s/ Serv. S/Vinculo Empregaticio	201	331703	Enc. S/Serv.s/Vinc.Empreg.



## CONTINUAÇÃO APÊNDICE 5

NR.CONTAS CONTABIL.	NOME CONTAS DA CONTABILIDADE	ATIVIDADE	CONTAS ORÇAM.	NOME DAS CONTAS DO ORÇAMENTO
<b>422</b>	<b>CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42201</b>	<b>CUSTOS ADMINISTRATIVOS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42201001	Telefone	201	330704	Telefone
42201002	Fax e Telex	201	330703	Fax
42201003	Jornais, Livros e Revistas	201	330701	Assinaturas
42201004	Correios e Telegrafos	201	330702	Correios
42201005	Donativos	201	331901	Donativos
42201006	Fotocopias e Encadernacoes	201	330504	Fotoc.Encadern.
42201007	Recepcoes e Festividades	201	331902	Recep.Festiv.
42201008	Contrib.a Organizacoes Estaduais	201	330104	Pesq./Contrib.
42201011	Seguro de Bens Móveis e Imoveis	201	330902	Bens Imóv./Móv.
42201012	Seguro de Estoques	201	330903	Estoques
42201015	Alugueis	201	331001	Aluguéis
42201016	Energia Eletrica	201	330503	Energia Eletrica
42201017	Agua	201	330501	Agua
42201018	Viagens e Estadias	201	330507	Viag.Estadias
42201019	Despesas com Veiculos	201	330506	Veiculos
42201020	Combustiveis e Lubrificantes	201	330502	Comb.Lubrif.
42201021	Material de Expediente	201	330505	Mater.Exped.
42201022	Pesquisas	201	330104	Pesq./Contrib.
42201023	Quebra de Caixa	201	380101	Ressarcim.Custos
42201024	Deter.Merc.Prod.	201	330503	Deter.Merc.Prod.
42201025	Secagem	201	330508	Lenha Sec.Cer.
42201026	Análises	201	380107	Análises
42201029	Embalagens	201	330504	Embalagens
42201030	Suprimentos CPD	201	330103	CPD-Equip.Inform.
42201031	Conserv.Manut.Maq.e Equipamentos	201	330102	Máq/Equip/Móv.
42201032	Conserv.Manut.Predios e Edificios	201	330101	Prédios/Edific.
42201035	Fazendas	201	330106	Fazendas
42201036	Higiene e Limpeza	201	330106	Higiene/Limpeza
42201039	Contribuicao p/Entidades de Classe	201	330104	Pesq./Contrib.
42201042	Despesas c/Processos Judiciais	201	331704	Desp.Proc.Judic.
42201043	Depreciacoes Edificacoes e Depend.	201	330301	Prédios/Edificações
42201044	Depreciacoes Benfeitorias	201	330301	Prédios/Armazéns
42201045	Depreciacoes Moveis e Utensilios	201	330303	Móv.Utensílios
42201046	Depreciacoes Veiculos	201	330305	Veiculos
42201047	Depreciacoes Maquinas/Equipamentos	201	330302	Maq.Equipam.
42201048	Depreciacoes Equipam. Comunicacao	201	330307	Outras (Comun.)
42201049	Depreciacoes Equipam. Informatica	201	330304	CPD-Equip.Inform.
42201051	Depreciacoes Aviação	201	330307	Aviação
42201053	Amortizacoes Sistema Automatico	201	330306	Amort.CPD
42201057	Armazen.p/Transf.	201	330111	Armazen.p/Transf.
42201058	Conserv.Manut.Móv.e Utensilios	201	330102	Máq./Equip./Móv.
42201059	Conserv.Manut.Pátios e Jardins	201	330101	Prédios/Edifícios
42201060	Transmissão de Dados CPD	201	330103	CPD/Equip.Informática
42201061	Bens de Pequeno Valor	201	330107	Bens Pequeno Valor
42201998	(-)Recuperacao de Despesas	201	380102	(-)Recup.Desp.
<b>423</b>	<b>CUSTOS COMERCIAIS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42301</b>	<b>CUSTOS COMERCIAIS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42301002	Fretes	201	332104	Fretes
42301003	Desc.Com.Abatimentos Concedidos	201	332101	Desc.Conced.
42301004	Despesas com Exportacao	201	332103	Exportação
42301005	Anúncios, Propaganda e Publicidade	201	332102	Propaganda
42301012	Pedágios	201	332103	Pedágios
42301998	(-)Recuperacao de Despesas	201	380101	(-)Recup.Desp.
<b>424</b>	<b>CUSTOS TRIBUTARIOS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42401</b>	<b>CUSTOS TRIBUTARIOS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42401001	ITR-Imposto s/Propriedade Rural	201	332304	Imp.s/Propried.
42401002	IPTU-Imposto s/Propriedade Urbana	201	332304	Imp.s/Propried.
42401003	IPVA-Imposto s/Propriedade Veiculos	201	332304	Imp.s/Propried.
42401006	IRPJ - Exercícios Anteriores	201	332309	I.R.R.F.
42401007	Impostos e Taxas - Diversos	201	332306	Taxas Contrib.
42401008	Contribuicao Sindical	201	332306	Taxas Contrib.
42401009	Multas	201	332305	Multas
42401998	(-)Recuperacao de Despesas	201	380101	(-)Recup.Desp.
<b>425</b>	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42501</b>	<b>DESPESAS FINANCEIRAS</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42501001	Descontos Concedidos	201	310105	(-)Descontos Concedidos
<b>427</b>	<b>CUSTOS C/ASSIST.TECN.EDUC.SOCIAL</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
<b>42701</b>	<b>CUSTOS C/ASSIST.TECN.EDUC.SOCIAL</b>	<b>201</b>	<b>999999</b>	
42701002	Assistencia Medica a Funcionarios	201	331505	Assist.Médica Colaboradores
42701003	Assistencia Odontolog.Funcionarios	201	331506	Assist.Odont.Colaboradores
42701007	Cursos p/Funcionarios	201	331507	Cursos/Treinamentos Colab.
42701020	Seguro de vida Colaboradores	201	331508	Seg.Vida Colaborador
42701998	(-)Recuperação Despesas	201	380102	(-)Recup.Desp.

## APÊNDICE 6 – Custeio por Absorção e Variável

TABELA APÊNDICE 6

CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL (Rateia os custos conforme o recebimento e Faturamento Bruto)

CASO 1											
CONSULTORIA DE CONTABILIDADE DEMONSTRATIVO DA ORGANIZAÇÃO	GERAL	01	02	03	05	06	10	11	23	25	26
FATURAMENTO BRUTO	312.830.380	47.415.721	58.257.690	41.414.093	9.209.754	31.201.296	6.678.396	27.333.698	15.333.121	37.277.304	38.805.307
(-) DEV. DE VENDAS	5.276.227	799.718	982.580	698.494	155.333	526.244	110.952	461.013	258.677	628.722	654.494
(-) IMPOSTOS S/VENDAS	12.966.151	1.965.280	2.414.657	1.716.526	381.725	1.293.227	272.660	1.132.923	635.691	1.545.065	1.608.397
FATURAMENTO LÍQUIDO	294.588.002	44.650.723	54.860.453	38.999.073	8.672.696	29.381.825	6.294.784	25.739.762	14.438.753	35.103.517	36.542.416
(-) CMV S/VENDAS	247.022.541	37.391.966	46.445.722	33.282.299	7.180.822	24.540.747	5.129.158	21.331.951	12.061.141	29.092.262	30.566.473
RESULTADO BRUTO	47.565.461	7.258.757	8.414.731	5.716.774	1.491.874	4.841.078	1.165.626	4.407.811	2.377.612	6.011.255	5.975.943
CUSTOS OP. DIRETOS	42.971.878	6.513.250	8.002.555	5.688.838	1.265.096	4.285.959	917.376	3.754.688	2.106.231	5.120.589	5.330.483
CUSTOS OP. INDIRETOS	3.536.165	535.977	658.532	468.136	104.105	352.693	75.491	308.974	173.322	421.374	438.647
RESULTADO LIQ. OPERACIONAL	1.057.418	209.530	(246.356)	(440.200)	122.673	202.426	172.758	344.149	98.059	469.292	206.814
FATURAMENTO BRUTO UNID S/ TOTAL	100,0%	19,8%	-23,3%	-41,6%	11,6%	19,1%	16,3%	32,5%	9,3%	44,4%	19,6%
RESULT. SOBRE O FAT. BRUTO	0,34%	0,44%	-0,42%	-1,06%	1,33%	0,65%	2,59%	1,26%	0,64%	1,26%	0,53%

TABELA APÊNDICE 6

CUSTEIO POR ATIVIDADE (Identifica o custos das Unidades e apropria o custo direto a cada atividade)

CASO 2											
CONSULTORIA DE CONTABILIDADE DEMONSTRATIVO DA ORGANIZAÇÃO	GERAL	01	02	03	05	06	10	11	23	25	26
FATURAMENTO BRUTO	312.830.380	47.415.721	58.257.690	41.414.093	9.209.754	31.201.296	6.678.396	27.333.698	15.333.121	37.277.304	38.805.307
(-) DEV. DE VENDAS	5.276.227	799.718	982.580	698.494	155.333	526.244	110.952	461.013	258.677	628.722	654.494
(-) IMPOSTOS S/VENDAS	12.966.151	1.965.280	2.414.657	1.716.526	381.725	1.293.227	272.660	1.132.923	635.691	1.545.065	1.608.397
FATURAMENTO LÍQUIDO	294.588.002	44.650.723	54.860.453	38.999.073	8.672.696	29.381.825	6.294.784	25.739.762	14.438.753	35.103.517	36.542.416
(-) CMV S/VENDAS	247.022.541	37.391.966	46.445.722	33.282.299	7.180.822	24.540.747	5.129.158	21.331.951	12.061.141	29.092.262	30.566.473
RESULTADO BRUTO	47.565.461	7.258.757	8.414.731	5.716.774	1.491.874	4.841.078	1.165.626	4.407.811	2.377.612	6.011.255	5.975.943
CUSTOS OP. DIRETOS	42.971.878	6.722.284	6.994.417	5.078.942	1.142.959	4.513.337	851.361	3.896.992	2.238.349	6.281.964	5.251.273
CUSTOS OP. INDIRETOS	3.536.165	530.447	371.972	394.792	130.285	296.887	155.430	358.492	201.332	355.870	740.658
RESULTADO LIQ. OPERACIONAL	1.057.418	6.026	1.048.342	243.040	218.630	30.854	158.835	152.327	(62.069)	(626.579)	(15.988)
FATURAMENTO BRUTO UNID S/ TOTAL	100,0%	0,6%	99,1%	23,0%	20,7%	2,9%	15,0%	14,4%	-5,9%	-59,3%	-1,5%
RESULT. SOBRE O FAT. BRUTO	0,34%	0,01%	1,80%	0,59%	2,37%	0,10%	2,38%	0,56%	-0,40%	-1,68%	-0,04%

Com base no critério adotado entre o 1º caso e o 2º caso nota-se que há diferença entre o resultado de cada local.

A partir deste resultado será localizado os custos por Atividade de cada local para verificar quais os custos que estão fora da realidade da organização.

## APÊNDICE 7 – Comparativo do Custeio por Atividade

## QUADRO COMPARATIVO ENTRE UNIDADES 1 E 3

	ORGANIZAÇÃO	%	LOCAL 1	%	LOCAL 3	%
FATURAMENTO BRUTO	312.830.380	100,00%	47.415.721	100,00%	41.414.093	100,00%
(-) DEV. VENDAS	5.276.226	1,69%	799.718	1,69%	698.494	1,69%
(-) IMP. S/ VENDAS	12.966.150	4,14%	1.965.280	4,14%	1.716.526	4,14%
FATURAMENTO LÍQUIDO	294.588.004	100,00%	44.650.723	100,00%	38.999.073	100,00%
(-) CMV. S/ VENDAS	247.022.542	83,85%	37.391.966	83,74%	33.282.299	85,34%
<b>RESULTADO BRUTO</b>	<b>47.565.462</b>	<b>16,15%</b>	<b>7.258.757</b>	<b>16,26%</b>	<b>5.716.774</b>	<b>14,66%</b>
<b>CUSTOS OP. DIRETOS</b>	<b>42.971.878</b>	<b>14,59%</b>	<b>6.722.284</b>	<b>15,06%</b>	<b>5.078.942</b>	<b>13,02%</b>
CONS. MANUTENÇÃO	3.964.691	1,35%	638.895	1,43%	469.861	1,20%
DEPRECIAÇÕES	5.155.714	1,75%	542.464	1,21%	677.921	1,74%
CONSUMO	8.787.328	2,98%	990.598	2,22%	883.312	2,26%
COMUNICAÇÃO	289.467	0,10%	32.282	0,07%	38.321	0,10%
SEGUROS	401.034	0,14%	77.123	0,17%	53.091	0,14%
ALUGUEIS	213.629	0,07%	12.020	0,03%	28.281	0,07%
DIRETORES	275	0,00%	-	0,00%	36	0,00%
PESSOAL - SAL. ENC.	12.346.622	4,19%	2.602.956	5,83%	1.364.239	3,50%
ASSIST. SOC.FUNC.	1.080.788	0,37%	104.890	0,23%	143.080	0,37%
SER. TERCEIROS	1.717.960	0,58%	360.166	0,81%	227.432	0,58%
DONAT. RECEP.	89.922	0,03%	29.791	0,07%	11.904	0,03%
DESP. C/ VENDAS	8.516.726	2,89%	1.289.529	2,89%	1.127.488	2,89%
TRIBUTÁRIAS	407.722	0,14%	41.570	0,09%	53.976	0,14%
<b>CUSTOS. OP. INDIRETOS</b>	<b>3.536.165</b>	<b>1,20%</b>	<b>530.447</b>	<b>1,19%</b>	<b>394.792</b>	<b>1,01%</b>
CONS. MANUTENÇÃO	81.784	0,03%	16.272	0,04%	10.315	0,03%
DEPRECIAÇÕES	517.799	0,18%	50.811	0,11%	66.174	0,17%
CONSUMO	224.479	0,08%	43.188	0,10%	29.718	0,08%
COMUNICAÇÃO	55.591	0,02%	10.621	0,02%	7.359	0,02%
SEGUROS	6.667	0,00%	1.411	0,00%	883	0,00%
ALUGUEIS	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%
DIRETORES	413.500	0,14%	56.597	0,13%	56.388	0,14%
PESSOAL - SAL. ENC.	1.754.878	0,60%	263.632	0,59%	131.251	0,34%
ASSIST. SOC.FUNC.	37.749	0,01%	4.537	0,01%	4.134	0,01%
SER. TERCEIROS	289.919	0,10%	27.439	0,06%	38.381	0,10%
DONAT. RECEP.	21.899	0,01%	6.816	0,02%	2.899	0,01%
DESP. C/ VENDAS	101.818	0,03%	15.433	0,03%	13.479	0,03%
TRIBUTÁRIAS	30.082	0,01%	33.690	0,08%	33.811	0,09%
<b>RES. LÍQUIDO OPERACIONAL</b>	<b>1.057.419</b>	<b>0,36%</b>	<b>6.026</b>	<b>0,01%</b>	<b>243.040</b>	<b>0,62%</b>

Com base nas despesas gerais da Organização é possível verificar qual são os custos e locais que estão fora da realidade da Organização.

## APÊNDICE 8 – Questionário para pré-teste do modelo.

Senhores gerentes.

Solicitamos a gentileza de responder as perguntas formuladas, que tem como objetivo um maior conhecimento do modelo apresentado neste trabalho, para medir o grau de importância desse modelo, como uma ferramenta de suporte para fins gerenciais, através de um demonstrativo de resultado orçamentário.

O questionário faz parte de trabalho de pesquisa para elaboração de dissertação de mestrado da Universidade Federal de Santa Catarina.

## Questionário

## A) Sobre as características dos entrevistados:

## 1 – Formação profissional (graduação)

- ☐ Engenheiro Agrônomo
- ☐ Bacharel em Administração
- ☐ Bacharel em Ciência Contábeis
- ☐ Bacharel em Ciências Econômicas
- ☐ Outro Curso

## 2– Tempo na função de gerência

- ☐ até 01 ano
- ☐ de 01 até 05 anos
- ☐ de 05 até 10 anos
- ☐ de 10 a 15 anos
- ☐ acima de 15 anos

## 3 – Sobre seu entendimento na apresentação do trabalho

- ☐ Regular
- ☐ Bom
- ☐ Muito bom
- ☐ Ótimo

## 4 – Sobre o interesse despertado sobre o trabalho

- ☐ Regular
- ☐ Bom
- ☐ Muito bom
- ☐ Ótimo

B) Para os senhores

5 – Quanto a sua aprovação do modelo proposto

- ☐ Aprovado
- ☐ Não Aprovado
- ☐ Aprovado com ressalvas

6- O modelo apresentado atendeu suas expectativas como uma ferramenta para fins de informação gerencial?

- ☐ Regular
- ☐ Bom
- ☐ Muito Bom
- ☐ Ótimo

7- Na sua opinião o modelo apresentado poderá ser aplicado na empresa?

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Sim com o acompanhamento da Alta-gerência

8- Se no modelo aprovado, existe necessidade de treinamento e acompanhamento na sua aplicação.

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Não deve ser aplicado